



<p>INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA</p> <p>INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA</p>

RELATÓRIO DE ESTÁGIO NA INSPEÇÃO-GERAL DA DEFESA NACIONAL

Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública

Relatório para obtenção de Grau de Mestre
por
Ana Margarida Henriques Arsénio

Coimbra

outubro de 2015



<p>INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA</p> <p>INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA</p>

RELATÓRIO DE ESTÁGIO NA INSPEÇÃO-GERAL DA DEFESA NACIONAL

Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública

Este trabalho foi realizado pela aluna Ana Margarida Henriques Arsénio, n.º 9808, sob orientação de Dra. Lúcia Maria Rodrigues dos Santos e supervisão de Dr. Paulo Guilherme Fernandes Lajoso, Inspetor Diretor da Inspeção-Geral da Defesa Nacional, para obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública, lecionado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Coimbra

outubro de 2015

“Há três métodos para ganhar sabedoria, o primeiro por reflexão, que é o mais nobre o segundo por imitação que é o mais fácil, o terceiro por experiência, que é o mais amargo.”

Confúcio

“Não é preciso ter olhos abertos para ver o sol, nem é preciso ter ouvidos afiados para ouvir o trovão. Para ser vitorioso só precisa de ver o que não está visível.”

Sun Tzu

AGRADECIMENTOS

Gostaria de expressar a minha gratidão a todos aqueles que contribuíram, das mais variadas formas, para a minha aprendizagem e para a realização do meu estágio.

Aos meus pais e ao meu irmão pelos ensinamentos e valores que me transmitiram ao longo da vida e por todo o apoio e confiança que me deram ao longo deste percurso.

A todos os meus amigos que sempre me apoiaram, em especial à Catarina e Margarida.

Ao Sr. Inspetor-geral da Defesa Nacional, Tenente-General Vítor Manuel Amaral Vieira, pela oportunidade dada de realizar o meu estágio e por todo o acompanhamento prestado.

À minha orientadora de Estágio, Dra. Lúcia Maria Rodrigues dos Santos, pela disponibilidade que sempre demonstrou, apesar das dificuldades próprias da distância. E ainda pelas sugestões, sempre pertinentes, transmitidas durante a realização deste relatório.

A todos o meu muito obrigada.

SIGLAS

ADSE	Direção Geral de Proteção Social aos Funcionários e Agentes da Administração Pública
BV	Boletim de Vencimento
CGA	Caixa Geral de Aposentações
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DAR	Divisão de Administração de Recursos
DL	Decreto-Lei
DGO	Direção Geral do Orçamento
DPOAR	Divisão de Planeamento, Organização e de Análise de Risco
DSIA	Direção de Serviços de Inspeção e Auditoria
eSPap	Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública
ERM	Enterprise Risk Management
FM	Fundo de Maneio
IGDN	Inspeção-Geral da Defesa Nacional
IGF	Inspeção-Geral das Finanças
IGFSS	Instituto de Gestão Financeira de Segurança Social
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IRS	Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
ISC	Instituições Superiores de Controlo
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
MDN	Ministério da Defesa Nacional
NA	Nível de Significância
NI	Nível de Impacto
NP	Nível de Probabilidade
POC	Elemento de Contacto
PGRIC	Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas
PVE	Parque de Viaturas do Estado
SCI	Sistema de Controlo Interno
SIMPOC	Sistema de Informação de Monitorização de Projetos e de Organização do Conhecimento
SEE	Setor Empresarial do Estado
SPA	Setor Público Administrativo

RESUMO

A Inspeção-Geral da Defesa Nacional (IGDN) encontra-se inserida no setor público do Estado e tem por missão assegurar, acompanhar a gestão e resultados da execução das políticas na área da defesa, através da realização de auditorias e outras ações de controlo. (cf. n.º 1, do art.º 12, do DL n.º 183/2014).

Para desenvolvimento das auditorias, a IGDN adota o modelo de gestão de risco - *Enterprise Risk Management* (ERM), estabelecido pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). Este processo, segundo o COSO (2004), é levado a cargo por parte da direção e restantes elementos de uma organização, para identificar, avaliar e reportar os potenciais riscos que possam ocorrer, de modo a que sejam tomadas as medidas certas para os mitigar e de os estabelecer dentro de um nível aceitável de risco.

Para realização do estágio de natureza profissional na IGDN, que decorreu de 24 de março de 2014 a 24 de janeiro de 2015, e para elaboração do presente relatório de estágio, foram estabelecidos dois objetivos gerais.

O primeiro consiste em dar continuidade à formação académica e profissional da estagiária e à sua execução em ambiente real, de modo a permitir o desenvolvimento e o enriquecimento dos conhecimentos obtidos, relacionados com as técnicas e métodos necessários ao desempenho da atividade de auditoria, a serem aplicados num futuro próximo, dentro da instituição onde a mesma está inserida - quadros do Exército Português. O segundo objetivo, visa apresentar as principais atividades desenvolvidas durante o estágio e as conclusões obtidas, nas quatro auditorias a que a estagiária teve oportunidade de participar em diferentes entidades.

Na realização do estágio e do presente relatório foi seguida uma metodologia de investigação qualitativa, assente na aprendizagem obtida no local de trabalho e no método do estudo caso para a caracterização e compreensão da organização acolhedora do estágio. Adotando a metodologia e tendo em conta os objetivos estabelecidos, na parte final do relatório de estágio conclui-se sobre a aprendizagem obtida e dos contributos a serem aplicados na instituição onde a estagiária se encontra inserida.

Palavras-chave: Auditoria Pública, ERM, IGDN, Estágio.

ABSTRAC

The Inspeção-Geral da Defesa Nacional - IGDN (National Defense Inspector General Service) is part of the Public Sector of the State and is responsible for ensuring, monitoring the management and outcomes of policy implementation in the defense field, by performing audits and other control actions. (cf. paragraph 1 of article 12 of Decree No. 183/2014).

As far as audits are concerned, IGDN adopts the Risk Management Model - Enterprise Risk Management (ERM), established by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). This process, according to the COSO (2004), is taken over by the management and other elements of an organization to identify, assess and report on the potential risks that might occur, so that the right steps are taken to mitigate and set them within an acceptable level of risk.

In order to conduct the professional internship in IGDN, which took place from 24th March 2014 to 24th January 2015, and for the report assignment, two general goals were set.

The first goal aims to proceed with the trainee's academic and professional training and its implementation in a real environment, in order to enable the development and enrichment of the knowledge obtained, mainly related to the techniques and methods necessary for the performance of audits, in order to be applied in the Portuguese Army in the near future. The second goal addresses the main activities developed during the internship and the conclusions reached in the four audits conducted in different entities where the trainee had the opportunity to participate.

Both the internship and the present report were developed under a qualitative research methodology, based on the learning obtained in the workplace and in the case study method used for the characterization of the internship hosting organization. By adopting the mentioned method and taking into account the objectives set, the internship's report conclusion states the learning outcomes and some possible contributions to be applied in the Portuguese Army.

Keywords: Public Audit, ERM, IGDN, Internship

ÍNDICE

ÍNDICE DE FIGURAS	vii
ÍNDICE DE TABELAS	vii
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1- ENQUADRAMENTO TEÓRICO	4
1.1. O Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado	4
1.1.1. Breve enquadramento	5
1.1.2. O Sistema de Controlo Interno	7
1.1.2.1. Conceito e objetivos	8
1.1.2.2. Acompanhamento e avaliação do Sistema de Controlo Interno	9
1.1.2.2.1. Processo de verificação e avaliação	11
1.2. Gestão do risco	14
1.2.1. Breve evolução da gestão do risco	16
1.2.1.1. Estrutura conceptual de Controlo Interno – COSO I	16
1.2.1.1.1. Objetivos	19
1.2.1.1.2. Componentes	19
1.2.1.2. Estrutura conceptual do <i>Enterprise Risk Management</i> - COSO II	20
1.2.1.2.1. Objetivos	22
1.2.1.2.2. Componentes	22
1.2.1.3. Interligação entre objetivos e as componentes	23
1.2.2. Evolução das estruturas conceptuais do COSO I para o COSO II	24
1.2.3. Fases da gestão de risco de acordo com o <i>Enterprise Risk Management</i>	26
1.2.3.1. Identificação do risco	27
1.2.3.2. Avaliação do risco	28
1.2.3.3. Resposta ao risco	29
1.2.4. Benefícios, limitações e dificuldades na implementação do <i>Enterprise Risk Management</i>	30
1.2.4.1. Limitações do <i>Enterprise Risk Management</i>	30
1.2.4.2. Benefícios do <i>Enterprise Risk Management</i>	31
1.2.4.3. Dificuldades do <i>Enterprise Risk Management</i>	33
1.3. Breve evolução das metodologias de auditoria	35
1.4. A auditoria pública	39
1.4.1. A auditoria no setor público	40
1.4.1.1. Enquadramento normativo	43
1.4.1.1.1. Normativo da <i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>	43
1.4.1.1.2. Normativo do Tribunal de Contas	47
1.4.1.1.3. Normativo do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado	47
1.4.1.2. Processo e fases de auditoria	48
1.4.1.2.1. Planeamento	49
1.4.1.2.2. Execução	52
1.4.1.2.3. Relato	53
1.4.1.2.4. Contraditório	55
1.4.1.2.5. Técnicas e metodologias nas auditorias	55
1.4.1.2.6. Obtenção de prova	55
1.4.1.2.7. Tipos de testes em auditoria	56
1.4.1.2.8. Seleção da amostra	57
CAPÍTULO 2- OBJECTIVOS E METODOLOGIA	60
2.1. Objetivos	60
2.1.1. Objetivos gerais	60
2.1.1. Objetivos específicos	60
2.2. Metodologia	61

CAPÍTULO 3- APRESENTAÇÃO E ENQUADRAMENTO DA ORGANIZAÇÃO	65
3.1. Apresentação da Inspeção-Geral da Defesa Nacional	65
3.1.1. Enquadramento Organizacional.....	65
3.1.2. Instrumentos e mecanismos de gestão.....	69
3.2. Metodologia e o processo de auditoria da Inspeção-Geral da Defesa Nacional.....	72
3.2.1. A evolução do processo da auditoria na Inspeção-Geral da Defesa Nacional.....	73
3.2.2. Sistema de informação de monitorização dos projetos	75
3.2.3. Modelo de gestão do risco - <i>Enterprise Risk Management</i> segundo o COSO II.....	77
3.2.4. Processo de auditoria da Inspeção-Geral da Defesa Nacional	78
CAPÍTULO 4 -ATIVIDADES DESENVOLVIDAS DURANTE O ESTÁGIO	84
4.1. Fase de Sensibilização	84
4.2. Breve enquadramento das auditorias	88
4.2.1. Caracterização das Organizações	88
4.3. Processo e fases de auditoria realizados	91
4.3.1. Planeamento das auditorias	91
4.3.1.1. Pedido de informações às entidades auditadas	91
4.3.1.2. Tomada de conhecimento e documentação preliminar dos sistemas de controlo e da gestão do risco	95
4.3.1.3. Elaboração das matrizes do risco e controlo e determinação dos riscos iniciais a avaliar	97
4.3.1.4. Plano Global de Auditoria	100
4.3.2. Execução das auditorias	104
4.3.2.1. Execução da auditoria ao processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes.....	107
4.3.2.1.1. Procedimentos executados antes da visita às instalações das entidades.....	107
4.3.2.1.2. Visita	109
4.3.2.2. Execução da auditoria ao processo de gestão do parque de viaturas do Estado.....	110
4.3.2.2.1. Procedimentos executados antes da visita às instalações das entidades.....	110
4.3.2.2.2. Visita	112
4.3.2.3. Execução da auditoria ao processo de contratação e realização da despesa por via do fundo de maneo	114
4.3.2.3.1. Procedimentos executados antes da visita às instalações da entidade.....	114
4.3.2.3.2. Visita	115
4.3.3. Relato	116
4.3.3.1. Avaliação global processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes.....	118
4.3.3.2. Avaliação global ao processo de gestão do parque de viaturas do Estado.....	119
4.3.3.3. Avaliação global ao processo de contratação e realização da despesa por via do fundo de maneo	119
4.3.4. Conclusões das auditorias	119
CONCLUSÃO..	122
BIBLIOGRAFIA.....	125
ANEXOS.....	130
SIGLAS ANEXOS	131
ANEXO A - TIPOS DE TESTES EM AUDITORIA.....	132
ANEXO B - CATEGORIA DE RISCOS ADOTADOS PELA IGDN.....	135
ANEXO C - EXEMPLO FIGURATIVO DE UM FLUXOGRAMA	136
ANEXO D - SIMBOLOGIA UTILIZADA NA LEGENDA DOS FLUXOGRAMAS	137

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 - Setor público	5
Figura 1.2 - SCI da Administração Financeira do Estado	9
Figura 1.3 - Benefícios da gestão de risco.....	15
Figura 1.4 - Evolução da gestão de risco.....	16
Figura 1.5 - As 3 dimensões de estrutura do controlo interno	19
Figura 1.6 - As três dimensões de estrutura do ERM	22
Figura 1.7 - Relação entre objetivos e componentes.....	24
Figura 1.8 - Fases de gestão do risco.....	27
Figura 1.9 - Matriz de risco por categoria de avaliação	30
Figura 1.10 - Evolução das metodologias auditorias	39
Figura 1.11 - Auditoria no setor público	43
Figura 1.12 - Estruturas de elaboração das normas da INTOSAI	46
Figura 1.13 - Fundamentação de obtenção de prova credível	56
Figura 3.1 - Organograma da IGDN à data de dezembro de 2014	67
Figura 3.2 - Fases da gestão de risco.....	77
Figura 3.3 - Processo de auditoria baseado na metodologia da gestão do risco	78
Figura 3.4 - Matriz de risco.....	81

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1.1 - Níveis de controlo	8
Tabela 1.2 - Actuação dos órgãos de controlo	9
Tabela 1.3 - Fases de prestação de informação.....	14
Tabela 1.4 - Objetivos do COSO I.....	19
Tabela 1.5 - Componentes do COSO I.....	19
Tabela 1.6 - Objetivos do ERM segundo o COSO II.....	22
Tabela 1.7 - Componentes do ERM segundo o COSO II	23
Tabela 1.8 - Estratégias de identificação de riscos.....	27
Tabela 1.9 - Tabela do risco por probabilidade/impacto	28
Tabela 1.10 - Resposta ao risco	29
Tabela 1.11 - Benefícios da implementação do ERM.....	32
Tabela 1.12 - Contributos na implementação do ERM	32
Tabela 1.13 - Dificuldades na implementação do ERM.....	33
Tabela 1.14 - Objectivos a atingir com a reforma na administração pública.....	40
Tabela 1.15 - Níveis de controlo da administração pública	42
Tabela 1.16 - Níveis hierárquicos das ISSAI	45
Tabela 1.17 - Procedimentos a aplicar nas auditorias segundo a INTOSAI	49
Tabela 1.18 - Procedimentos a adotar no planeamento segundo a INTOSAI	50
Tabela 1.19 - Aspetos a seguir no plano global de auditoria	51
Tabela 1.20 - Elementos a constar no programa de trabalho.....	52
Tabela 1.21 - Tipos de procedimentos para obtenção de prova de auditoria	55
Tabela 1.22 - Tipos de testes em auditoria.....	56
Tabela 2.1 - Questões e componentes de pesquisa do método de estudo de caso	62
Tabela 2.2 - Características do método de estudo de caso	63
Tabela 2.3 - Método de pesquisa qualitativa	64
Tabela 3.1 – Atribuições da IGDN	66
Tabela 3.2 - Atribuições da DSIA	68
Tabela 3.3 - Postos de trabalho IGDN	68
Tabela 3.4 - Indicadores e metas para objetivos estratégicos.....	69
Tabela 3.5 - <i>Stakeholders</i> IGDN	70
Tabela 3.6 - Características SIMPOC	76

Tabela 3.7 - Níveis de probabilidade de ocorrência.....	79
Tabela 3.8 - Significado do impacto.....	80
Tabela 3.9 - Níveis de intervenção	82
Tabela 4.1 - Formação recebida	86
Tabela 4.2 - Tipos de auditorias realizadas	88
Tabela 4.3 - Funções da entidade.....	89
Tabela 4.4 - Funções das entidades	90
Tabela 4.5 - Funções da entidade.....	90
Tabela 4.6 - Documentação solicitada para o processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes.....	92
Tabela 4.7 - Documentação solicitada para o processo de gestão do PVE	93
Tabela 4.8 - Documentação solicitada para o processo de contratação e realização da despesa por via do FM.....	93
Tabela 4.9 - Exemplos de perguntas efetuadas nos questionários às entidades	94
Tabela 4.10 - Riscos a avaliar.....	98
Tabela 4.11 - Riscos iniciais identificados do processo de processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes	99
Tabela 4.12 - Riscos iniciais identificados do processo de gestão do PVE	99
Tabela 4.13 - Riscos iniciais identificados do processo de contratação e realização da despesa por via do FM.....	100
Tabela 4.14 - Objetivos e metodologias.....	101
Tabela 4.15 - Resposta a obter do plano de testes de auditoria aos processos	103
Tabela 4.16 - Período execução do planeamento	104
Tabela 4.17- Exemplo de uma descrição do mapa detalhe.....	106
Tabela 4.18 - Verificação da incidência dos fins remuneratórios	108
Tabela 4.19 - Evolução de efetivos entre 2011 e 2013	109
Tabela 4.20 - Encargos com funcionários civis entre 2011 e 2013	109
Tabela 4.21 - Documentos para análise	110
Tabela 4.22 - Riscos identificados por categoria	110
Tabela 4.23 - Documentos para análise	111
Tabela 4.24 - Requisitos da análise	112
Tabela 4.25 - Afetação de veículos às entidades	113
Tabela 4.26 - Veículos afetos às entidades	113
Tabela 4.27 - Gastos mensais no último triénio	113
Tabela 4.28 - Riscos identificados por categoria	114
Tabela 4.29 - Constituição do FM	115
Tabela 4.30 - Despesas pagas pelo FM	116
Tabela 4.31 - Riscos identificados por categoria	116
Tabela 4.32 - Período execução do relato	118

INTRODUÇÃO

O presente trabalho - Relatório de Estágio - insere-se no âmbito do estágio de natureza profissional, decorrido na IGDN, com início em 24 de março de 2014, término a 24 janeiro de 2015, e com a duração de 9 meses.

A opção pela realização do estágio deveu-se ao facto deste ser uma oportunidade de complementaridade à formação da estagiária e pela importância na obtenção de conhecimentos que possam ser aplicados, num futuro próximo, dentro da instituição na qual esta está inserida - Exército Português.

O estágio de natureza profissional realizado na IGDN teve dois objetivos gerais. O primeiro consistiu em dar continuidade à formação académica e profissional da estagiária e à sua execução em ambiente real, de modo a permitir o desenvolvimento e o enriquecimento dos conhecimentos obtidos, relacionados com as técnicas e métodos necessários ao desempenho da atividade de auditoria, a serem aplicados num futuro próximo, dentro da instituição onde a mesma está inserida - quadros do Exército Português.

O segundo objetivo, relacionado com a elaboração do presente trabalho escrito, visou apresentar as principais atividades desenvolvidas durante o estágio e as conclusões obtidas, nas quatro auditorias em que a estagiária teve oportunidade de participar em diferentes entidades, bem como as principais competências profissionais e pessoais adquiridas.

A estagiária teve oportunidade de participar em quatro auditorias a diferentes entidades e com este Relatório de Estágio, pretende relatar as atividades desenvolvidas, desde o levantamento da informação das entidades ao mapeamento do processo auditado, bem como elaborar o relatório de auditoria.

A IGDN tem por missão assegurar e acompanhar a gestão e resultados da execução das políticas na área da defesa, através da realização de auditorias e outras ações de controlo (cf. n.º 1, do art.º 12, do DL n.º 183/2014).

A realização das suas auditorias, é de acordo com o modelo de gestão de risco - estabelecido pelo COSO (2004), é levado a cargo por parte da direção e restantes elementos de uma organização, para identificar, avaliar e reportar os potenciais riscos

que possam ocorrer, de modo a que sejam tomadas as medidas certas para os mitigar e para os estabelecer dentro de um nível aceitável de risco.

Com a adoção deste mecanismo de avaliação, a IGDN procura proporcionar uma melhoria nos resultados do processo de auditorias a longo prazo e contribuir para a diferenciação e valorização do serviço público prestado.

Para realização do estágio e elaboração do relatório escrito foi adotada a investigação qualitativa resultante da aprendizagem a partir da experiência no local de trabalho e do método do estudo de caso para a caracterização e compreensão da organização acolhedora do estágio.

O método qualitativo referido por Prodanov e Freitas (2013) tem como fonte principal os dados, pelo que o pesquisador tem necessidade de desenvolver um trabalho de campo mais intensivo e de ter um contato direto com o ambiente e objetos de estudo em questão.

O estudo de caso Segundo Yin (2015) é um método de pesquisa que pode ser utilizado quando se pretende obter respostas a questões de “como” ou “porque”, para quando existe pouco controlo sobre eventos por parte do investigador, quando o foco principal é sobre fenómenos contemporâneos inseridos no contexto da vida real e quando existir necessidade de lidar com condições contextuais pertinentes ao estudo para o caso.

A estrutura do presente relatório é composta por quatro capítulos distintos.

No primeiro capítulo é feito o enquadramento teórico, sendo expostos alguns fundamentos relativos ao Sistema de Controlo Interno (SCI) da Administração Financeira do Estado, da auditoria pública, e o ERM, de acordo com o estipulado no COSO II (2004).

No segundo capítulo são definidos os objetivos do trabalho e a metodologia utilizada, com vista à prossecução dos objetivos estabelecidos.

O terceiro capítulo pretende identificar e caracterizar a organização de acolhimento, fazer o seu enquadramento ao nível do Ministério da Defesa Nacional (MDN), e estabelecer as suas competências e a sua missão. Ainda neste capítulo é feita a

contextualização da metodologia e explicado o processo de auditoria adotado pela organização.

O último capítulo é dividido em enquadramento teórico e prático. Na primeira parte é feita a descrição do processo de aprendizagem inicial da estagiária, conforme o plano de estágio inicial. Na segunda parte são apresentadas as auditorias realizadas (de acordo com o processo e metodologia da IGDN) e as principais atividades desenvolvidas pela estagiária, inserida nas equipas de auditoria.

Na conclusão deste relatório são efetuadas algumas reflexões relativas à metodologia adotada pela organização, do trabalho desenvolvido, se os objetivos traçados para o estágio foram atingidos e uma perspetiva sobre as competências adquiridas.

CAPÍTULO 1 - ENQUADRAMENTO TEÓRICO

O estágio realizado foi efetuado na IGDN, organização inserida no SCI da Administração Financeira do Estado ao nível do controlo setorial. Tendo em conta o âmbito em que esta se encontra inserida e à metodologia ERM adotada para o desenvolvimento das auditorias públicas, neste capítulo irá ser abordado, numa fase inicial, o enquadramento do SCI da Administração Financeira do Estado.

Posteriormente será desenvolvida a temática do controlo interno, a sua evolução e implementação nas organizações, segundo a estrutura conceptual do relatório do COSO I. Seguindo-se o conceito da gestão do risco empresarial, designada por ERM, de acordo com o relatório do COSO II, através de uma breve descrição da sua evolução, da sua metodologia, das fases da gestão de risco, e das principais limitações e benefícios. E concomitantemente a questão da evolução do COSO I para o COSO II.

Por fim será abordada a auditoria pública, no que concerne ao seu enquadramento normativo, ao processo e fases de auditoria, e às técnicas e metodologias adotadas no desenvolvimento das auditorias.

1.1. O Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado

Segundo o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, o controlo interno implementado nas organizações, através de planos e de sistemas coordenados, tem por objetivo prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou diminuir as suas consequências, e a permitir a maximização do desempenho de acordo com os objetivos estabelecidos.

A estrutura conceptual apresentada pelo COSO I do controlo interno é um conceito muito recente (publicado em 1992), sendo que o Tribunal de Contas, no âmbito da sua função de controlo externo das organizações do setor público, adota as normas da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), as quais integram os conceitos estabelecidos pelo COSO, quer em matéria de controlo interno, quer de gestão do risco.

Esta conceptualização do controlo interno tem sido comumente utilizada pelas principais organizações internacionais, privadas e públicas, de gestão, de auditoria e

de supervisão. Tendo sido também adotada na Administração Financeira do Estado em Portugal, na criação do seu SCI, através do DL n.º 166/98, de 25 de junho.

De seguida será desenvolvida a temática do SCI, as suas atribuições e atividades na Administração Financeira do Estado.

1.1.1. Breve enquadramento

No setor público em Portugal, a reforma da administração pública conduziu à necessidade governativa de legislar no sentido de estruturar o sistema nacional de controlo interno da Administração Financeira do Estado.

Segundo Sousa Franco (1996, p. 143) entende-se por setor público o:

“ [...] conjunto das atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas organizações públicas (Estado, Associações e Instituições Públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrata e da desconcentração por eficiência.”

De seguida é apresentada uma esquematização do setor público em Portugal conforme figura 1.1 *infra*:



Figura 1.1 - Setor público

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Pinto *et al.* (2013)

A atividade principal do setor público em Portugal é a administração pública e esta tem como função realizar os interesses coletivos da sociedade concretizados em objetivos definidos por via da autoridade (Franco, 1996). Acresce que enquanto atividade pública, a gestão eficaz, eficiente e económica dos recursos é também ela parte integrante dos interesses coletivos.

Ora, é neste sentido, e nesta necessidade imperiosa de racionalização dos recursos, que o controlo interno se torna num processo essencial para o auxílio na tomada de decisão, através de “[...] sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e de irregularidades ou a minimizar as suas consequências” (Marçal & Marques, 2011, p. 13).

A noção de controlo da administração pública, no estudo de Sousa Franco, é definido com carácter relevante uma vez que este considera que o poder exige sempre um contrapoder de controlo, e que o controlo do Estado é o controlo na sua componente gestonária, isto é a administração pública (Franco, 1993).

A primeira aproximação ao controlo foi feita através do DL n.º 353/89, de 16 de outubro. Neste diploma, a Inspeção-Geral das Finanças (IGF) era considerada um serviço de controlo financeiro de alto nível, interno, na dependência do Ministro das Finanças e cuja atuação era aplicada sobre as organizações do setor público administrativo e empresarial (Moreno, 2006).

Ainda, segundo o mesmo autor, com esse diploma tinham somente sido lançadas as primeiras bases da organização e do funcionamento do controlo interno ao mais alto nível. O primeiro e segundo níveis não ficaram nem definidos nem enquadrados.

Já Franco (1993) considerava que existiam dois níveis de controlo interno, o primeiro, que fazia parte da própria organização e o segundo, externo às organizações específicas, e da qual faziam parte a Direção Geral da Contabilidade Pública e a IGF.

A Direção Geral da Contabilidade Pública exercia o controlo orçamental ao nível da Administração Central, enquanto a IGF exercia funções de controlo interno financeiro, em relação à Administração Central e Local.

Em 1994 surgiu um novo diploma, o DL n.º 99/94, de 19 de abril, cujo objetivo era estabelecer as bases do sistema de controlo interno para os fluxos financeiros comunitários, através de órgãos que executavam os seus controlos no alto nível (assegurado pela IGF) e no primeiro e segundo níveis (Moreno, 2006).

No entanto, os primeiros princípios orientadores ao nível nacional da função controlo surgiram em destaque no DL n.º 166/98, de forma a:

“[...] consagrar um modelo articulado, integrado e coerente estruturado em três níveis, com definição das organizações responsáveis e dos princípios fundamentais de atuação, que habilitem a uma melhor coordenação e utilização dos recursos afetos à função controlo.”

Através deste diploma legal foi introduzido um novo modelo de controlo interno e instituído o SCI em todas as estruturas da Administração Financeira do Estado.

Com a sua aplicação potencia-se não só o aproveitamento dos recursos disponíveis, como ainda a difusão aos responsáveis da gestão, a sua relevância numa cultura de controlo, e a necessidade dos seus contributos para a sua melhoria (Moreno, 2006).

1.1.2. O Sistema de Controlo Interno

A implementação de um SCI corresponde a uma concentração de poderes de controlo financeiro, patrimonial, económico e orçamental, e a intervenção do controlo interno abarca toda a gestão financeira pública, desenvolvida tanto pelas organizações do SPA e SEE como por todas as restantes organizações (Conselho Coordenador, 2000).

O SCI da Administração Financeira do Estado procura assegurar o exercício coerente e articulado do controlo da administração pública, de acordo com os domínios económico, orçamental, financeiro e patrimonial, de forma a permitir a salvaguarda dos cativos, a fiabilidade da informação financeira e a eficiência operacional.

Estes domínios, para além do controlo por parte do SCI da Administração Financeira do Estado, são ainda sujeitos ao controlo administrativo pelas próprias organizações - o denominado autocontrolo -, pelos serviços de orçamento e contabilidade pública, pelas organizações hierarquicamente superiores, de tutela ou de superintendência e ainda pelos serviços gerais de inspeção e de controlo da administração pública (cf. n.º 4, do art.º 58, da Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto - Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)).

As próprias organizações e os serviços de orçamento e contabilidade pública estão incumbidos de elaborar, organizar e manter em funcionamento os sistemas e procedimentos de controlo interno, sujeitos a auditoria no quadro do funcionamento do SCI e de acordo com o estabelecido na Lei de Enquadramento Orçamental, no âmbito do controlo orçamental e de responsabilidade financeira (cf. n.º 5, do art.º 58, da LEO).

1.1.2.1. Conceito e objetivos

De acordo com o n.º 2, do art.º 2, do DL n.º 166/98, o controlo interno consiste na:

“[...] verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre legalidade regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos ou operações de organização de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei.”

O controlo interno compreende o domínio orçamental, económico, financeiro e patrimonial, e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo, no âmbito da administração pública.

O SCI da Administração Financeira do Estado encontra-se na dependência do Governo, em articulação com o Ministério das Finanças e tem por princípio:

“[...] promover a difusão de uma «cultura do controlo» em todos os níveis da Administração Financeira do Estado, por forma a transmitir de uma forma generalizada a necessária importância do controlo como ferramenta de melhoria da gestão.” (DL n.º 166/1998).

O SCI da Administração Financeira do Estado encontra-se estruturado em três níveis de controlo - o operacional, o setorial e o estratégico, conforme tabela 1.1 *infra*:

Tabela 1.1 - Níveis de controlo

NÍVEIS DE CONTROLO	DESCRIÇÃO
Controlo operacional	Centra-se sobre as decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de ações e é constituído pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização, inseridos no âmbito da respetiva unidade.
Controlo setorial	Perspetivado sobre a avaliação do controlo operacional, e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão, sendo exercido pelos órgãos setoriais e regionais de controlo interno.
Controlo estratégico	De carácter horizontal e tem em vista a avaliação do controlo operacional e setorial, bem como as metas traçadas nos instrumentos previsionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado. É exercido pela IGF, pela Direção Geral do Orçamento (DGO) e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS).

Fonte: Elaboração própria, adaptado de cf. art.º 4, do DL n.º 166/1998

Ao serem criados estes três níveis, as organizações de controlo são agregadas, em primeiro, segundo e terceiro níveis [alto nível], ficando estabelecido o controlo

operacional de primeiro nível, o setorial de segundo nível e o estratégico de alto nível (Moreno, 2006).

Tendo em conta as especificações de cada organização, nos diferentes níveis, estas devem assegurar o funcionamento coerente e racional do sistema nacional de controlo interno, durante a realização e avaliação das suas atividades, baseado na suficiência, na complementaridade e na relevância das suas competências.

Tabela 1.2 - Actuação dos órgãos de controlo

Suficiência	Pretende que o conjunto de ações de controlo realizadas assegure a inexistência de áreas não sujeitas a controlo ou sujeitas a controlos excessivos.
Complementaridade	Pressupõe que a atuação dos órgãos de controlo deva averiguar o respeito pelas áreas de intervenção e pelos níveis em que se situam, com concertação entre eles quanto às fronteiras a observar e aos critérios e metodologias a utilizar nas intervenções.
Relevância	Prevê que o planeamento e realização das intervenções devam ter em conta a avaliação do risco e a materialidade das situações objeto do controlo.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de cf. art.º 5, do DL n.º 166/1998

De seguida é apresentada a figura 1.2 *infra* que resume a estrutura do SCI da Administração Financeira do Estado:

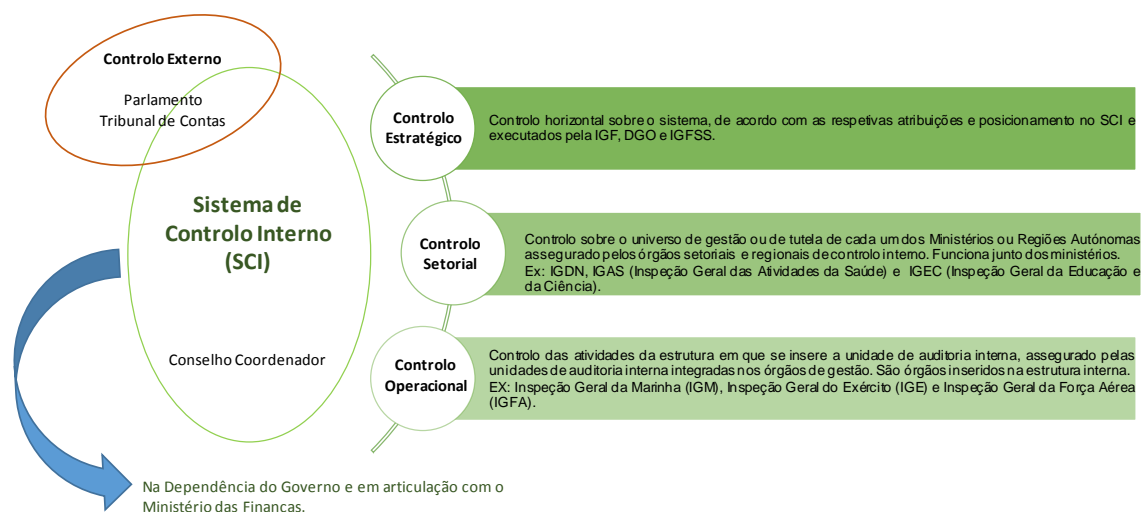


Figura 1.2 - SCI da Administração Financeira do Estado

Fonte: Elaboração própria, adaptado Tribunal de Contas (2009)

1.1.2.2. Acompanhamento e avaliação do Sistema de Controlo Interno

O art.º 5, do DL n.º 166/98, já citado anteriormente contempla princípios de coordenação necessários ao funcionamento do SCI da Administração Financeira do

Estado, de modo a que seja obtida uma adequada coordenação entre as organizações dos diferentes níveis de controlo e a otimização dos recursos necessários à função controlo.

Com a finalidade de assegurar o funcionamento do SCI da Administração Financeira do Estado, de acordo com o estabelecido e para verificação da aplicação dos seus princípios de coordenação, foi criado o Conselho Coordenador do SCI da Administração Financeira do Estado¹.

Para que sejam verificados a observância dos princípios e o garante do funcionamento do sistema é da responsabilidade do Conselho Coordenador do SCI da Administração Financeira do Estado o seu acompanhamento e avaliação.

O Conselho Coordenador tem para isso desenvolvido uma estratégia de ações, centradas no cumprimento dos objetivos estabelecidos nos seus planos de atividade principalmente no que concerne ao exercício do planeamento e execução das auditorias.

No entanto, não compete apenas ao Conselho Coordenador o bom funcionamento do sistema, é ainda da responsabilidade de todos os órgãos de controlo setorial e do bom funcionamento do controlo operacional, o desempenho efetivo do exercício do controlo financeiro.

É um órgão de consulta do governo em matéria de controlo interno e funciona junto do Ministério das Finanças, sendo presidido pelo Inspetor-geral das Finanças (cf. n.º 2, do art.º 6, do DL n.º 166/1998). E é constituído pelos:

- Inspectores-gerais de cada Inspeção-geral;
- Diretor da DGO;
- Presidente do Conselho Diretivo do IGFSS;
- e demais titulares de órgãos setoriais e regionais de controlo interno (o n.º 1, do art.º 6, do DL n.º 166/1998).

¹ Embora o DL n.º 166/98 faça referência às funções do Conselho Coordenador, foi somente através do Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de novembro, que as suas atribuições foram definidas. Este estabelece no art.º 2, que cabe ao Conselho Coordenador promover a cooperação entre os elementos constituintes dos diversos níveis, para que estes atuem em coordenação e de acordo com o estipulado no art.º 5, do DL n.º 166/98.

O Conselho Coordenador tem como atribuições (cf. art.º 3, do Decreto Regulamentar n.º 27/99):

- o planeamento, a supervisão e a recolha de informação para acompanhamento e avaliação do sistema;
- a consolidação de metodologias de boas práticas de auditoria e na elaboração de normas, quando necessário, para a melhoria da qualidade e eficácia do sistema de controlo;
- apresentar ao Ministro da Finanças o plano e o relatório anual das atividades do SCI da Administração Financeira do Estado;
- as recomendações sobre as grandes linhas estratégicas do seu planeamento de atividades;
- e informar o Governo, através do Ministro das Finanças, dos assuntos que considere pertinentes sobre o funcionamento do SCI da Administração Financeira do Estado.

Com estas atribuições, é confiado ao Conselho Coordenador a missão de acautelar a coerência, a oportunidade e a utilidade substantiva da tutela dos interesses financeiros públicos, o controlo da boa gestão dos dinheiros públicos e de coadjuvar as organizações na verificação dos seus índices de economia, eficiência e eficácia.

1.1.2.2.1. Processo de verificação e avaliação

De acordo com o n.º 2, do art.º 62, da Lei n.º 91/2001, “o sistema e os procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento devem ser sujeitos a auditoria no domínio do funcionamento do SCI, à luz dos respetivos princípios de coordenação e observando os princípios de auditoria internacionalmente consagrados”.

Ainda segundo o mesmo normativo, no n.º 1, do seu art.º 58, existe referência a que a execução do Orçamento do Estado se encontra sujeita a controlo, com o objetivo de verificação do cumprimento dos princípios da legalidade e da regularidade financeira, das receitas e das despesas públicas.

Para tal, para que este procedimento seja efetuado, refere ainda o n.º 5 do mesmo artigo, que devem os serviços ou instituições responsáveis pela execução orçamental e respetivos serviços de orçamento de contabilidade pública, elaborarem, organizarem

e manterem em funcionamento os seus sistemas de procedimento de controlo interno das operações de execução do Orçamento.

Conforme já referido anteriormente no ponto 1.1.2.1 *supra*, o SCI da Administração Financeira do Estado assegura o exercício coerente e articulado do controlo nos domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial.

Com o objetivo de padronizar e ajudar o desenvolvimento das auditorias, o Conselho Coordenador, elaborou um manual de auditoria que se encontra referido no ponto 1.4.1.1.3 do presente trabalho e ainda os questionários no quadro do n.º 2, do art.º 62, da LEO.

Com estes questionários pretendia o Conselho Coordenador estabelecer um critério de avaliação do SCI, nomeadamente os procedimentos sobre as áreas estabelecidas a auditar.

Aquando da realização das auditorias, o seu preenchimento deveria obedecer a um sistema de pontuação, a atribuir por objetivo na área estabelecida, para que no final fosse possível determinar um *score* de avaliação da implementação do SCI da entidade auditada.

Atualmente o Conselho Coordenador encontra-se, em coordenação com as organizações do SCI da Administração Financeira do Estado, a desenvolver trabalhos em diferentes domínios, tais como (Direção Geral do Orçamento, 2015):

- a adoção de procedimentos estabelecidos em documentos metodológicos, como a matriz de risco e os termos de referência, a serem aplicados nas auditorias de acordo com o n.º 2, do art.º 62, da LEO.
- a adoção, com a participação conjunta de todos os elementos integrantes do SCI, de um programa de trabalho, para concretização das auditorias ao abrigo do art.º 12, da Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro.

Existiu ainda cooperação através de reuniões com as organizações integrantes do SCI, na preparação de diversos documentos, no âmbito dos trabalhos desenvolvidos para elaboração de um questionário de autoavaliação do risco de controlo interno, com vista à estruturação das Linhas Estratégicas de Planeamento.

Este questionário, posteriormente enviado para as organizações, teve como princípio a obtenção de informação acerca do ambiente de controlo em função dos fatores críticos de sucesso de um sistema de controlo interno, transversal a todos os processos de uma entidade e na auto avaliação dos processos críticos das 10 áreas de risco estabelecidas.

Com o resultado da sua análise é obtida informação do risco do processo, de acordo com o seguinte quadro:

Quadro 1.1 - Risco do processo

Risco do Processo Crítico		Controlo Interno Existente		
		Bom	Suficiente	Insuficiente
Relevância do Processo	Elevada	Risco médio	Risco elevado	Risco máximo
	Média	Risco reduzido	Risco médio	Risco elevado
	Baixa	Risco mínimo	Risco reduzido	Risco médio

Fonte: Elaboração própria, adaptado do questionário de autoavaliação do risco de controlo interno

Com este questionário pretende o Conselho Coordenador obter uma aproximação à metodologia de avaliação do risco ao nível do controlo interno, através da identificação de áreas de risco e da determinação do perfil de risco, e na avaliação dos controlos implementados pelas organizações.

De forma a obter e a manter informação atualizada, que permita conhecer a composição concreta do sistema e de outros aspetos considerados importantes na avaliação do seu funcionamento, o Conselho Coordenador determinou o desenvolvimento de uma aplicação *on line* o SIAudit.

Este sistema permite a cooperação entre os membros que integram o SCI e disponibiliza informação sobre o planeamento das ações e sobre os respetivos indicadores financeiros e de resultados. Permite ainda evitar as redundâncias e auxiliar a identificação das áreas de risco e das áreas não submetidas a controlo.

A prestação de informação ao SCI, do ponto de situação das ações planeadas nos Planos Setoriais de Atividades, é efetuada através do SIAudit, pelos membros do Conselho Coordenador, em três fases:

Tabela 1.3 - Fases de prestação de informação

FASES	DESCRIÇÃO
Planeamento	Após a aprovação do Plano Setoriais de Atividades do Conselho coordenador do SCI, através da inclusão das ações planeadas.
Acompanhamento	Ao longo do ano, através da atualização das ações planeadas e dos seus status – em plano, em curso, em contraditório, as organizações a visitar e o período da auditoria.
Conclusão	Aquando da conclusão das ações planeadas, com indicação das conclusões e recomendações.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Conselho Coordenador (2000)

A cooperação e o carregamento dos resultados das auditorias, no sistema por parte das organizações integrantes do SCI da Administração Financeira do Estado, permite a obtenção de informação atempada e coordenada, sobre os controlos efetuados e um efetivo controlo sobre a execução e *follow-up* das auditorias.

Permite ainda a compilação de dados necessários para a elaboração do relatório anual de atividades do SCI da Administração Financeira do Estado, assim como do relatório síntese das auditorias realizadas, ao abrigo do art.º 62, da LEO.

1.2. Gestão do risco

As organizações com ou sem fins lucrativos existem para criar valor aos seus *stakeholders*, no entanto a sua atuação ocorre em ambientes que estão em constante mudança, criando assim um elevado grau de incerteza e a possibilidade de ocorrência de eventos imprevisíveis.

Segundo COSO (2004) um evento é uma ocorrência gerada em ambientes internos ou externos, que afeta a realização dos objetivos e que podem causar impacto negativo, positivo ou ambos. Os que geram impacto negativo representam os riscos e são um obstáculo à criação de valor.

A existência de uma atividade leva à possibilidade de ocorrência de eventos ou de situações, que podem gerar oportunidades ou ameaças ao sucesso. O risco é definido como a probabilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos” (FERMA, 2002; Beja, 2004; COSO, 2004).

Devido a esta necessidade de resposta aos fatores que criam incerteza, aos aspetos positivos e negativos do risco, surgiu o conceito de gestão do risco do negócio - *Risk Management*.

Este é um processo dinâmico de análise dos riscos inerentes às atividades das organizações, com o objetivo de:

- atingir uma vantagem sustentada em cada atividade individual e no conjunto de todas as atividades;
- acrescentar valor a qualquer atividade da organização, na medida em que ao identificar os aspetos positivos e negativos, consegue aumentar a probabilidade de sucesso e reduzir a possibilidade de fracasso e de incerteza, na obtenção dos objetivos estabelecidos;
- otimizar o nível de risco que as organizações assumem em busca de objetivos e implementar processos consistentes com todos os eventos, que podem afetar adversamente as organizações;
- tomar ações deliberadas para mudar as probabilidades em favor próprio, aumentando a possibilidade de resultados positivos e reduzindo os negativos (FERMA, 2002; Beja, 2004; Castanheira & Rodrigues, 2006).

Com base nestes autores, pode concluir-se que existe consenso quanto aos requisitos que permitem definir o conceito da gestão do risco. Trata-se de um processo contínuo, conduzido pela direção de topo, deve estar integrado na cultura da gestão e deve ser transversal a todos os elementos e a todos os níveis da organização, através de atribuição de responsabilidades.

A avaliação dos riscos deve ser feita de forma continuada ao longo de todo o processo do negócio e deve existir total empenho e envolvimento pelo pessoal afeto à organização, para que seja alcançado o sucesso e a criação de valor. Com esta prática é promovida a eficiência em todos os níveis da organização.

A gestão do risco permite proporcionar benefícios à organização conforme figura *infra*:

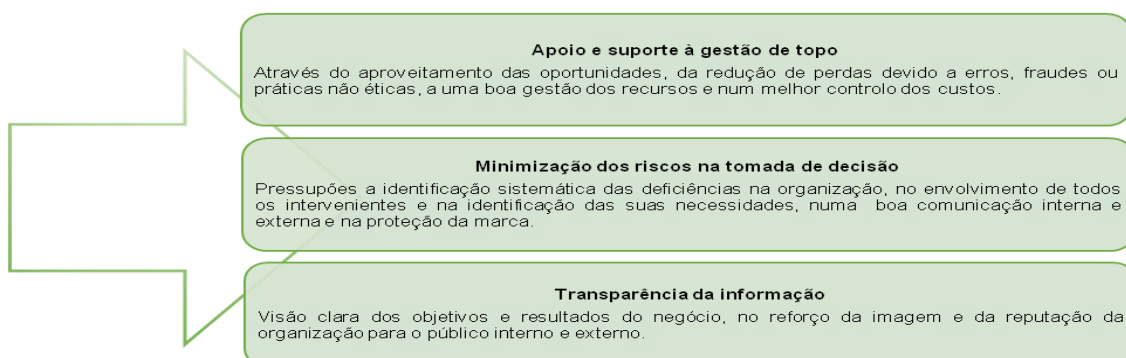


Figura 1.3 - Benefícios da gestão de risco

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Oliveira (2011)

1.2.1. Breve evolução da gestão do risco

Segundo IIA & RIMS (2012), antes de 2004 a gestão do risco era considerada uma atividade que lidava com os riscos numa perspetiva de transferência e cobertura, através do recurso a seguros, *hedging* ou outros instrumentos.

Ulteriormente evoluiu para uma gestão de risco focada nas ameaças que as organizações enfrentavam, procurando a prevenção da ocorrência de perdas, através da aplicação de medidas de redução dos riscos.

A fase final desta evolução culminou numa gestão do risco de acordo com o ERM. Esta metodologia lida com os riscos numa ótica mais ampla, profunda e proativa, através da implementação de riscos estratégicos, operacionais, financeiros e de *compliance* de forma inter-relacionada. É focada na tomada de decisões, de acordo com as incertezas que possam afetar o futuro da organização.

Referem ainda que a gestão de risco evoluiu de uma fase defensiva apoiada numa análise custo e benefício, para uma fase ofensiva sustentada no risco e na recompensa. Uma breve evolução pode ser apresentada como a figura 1.4 *infra*.

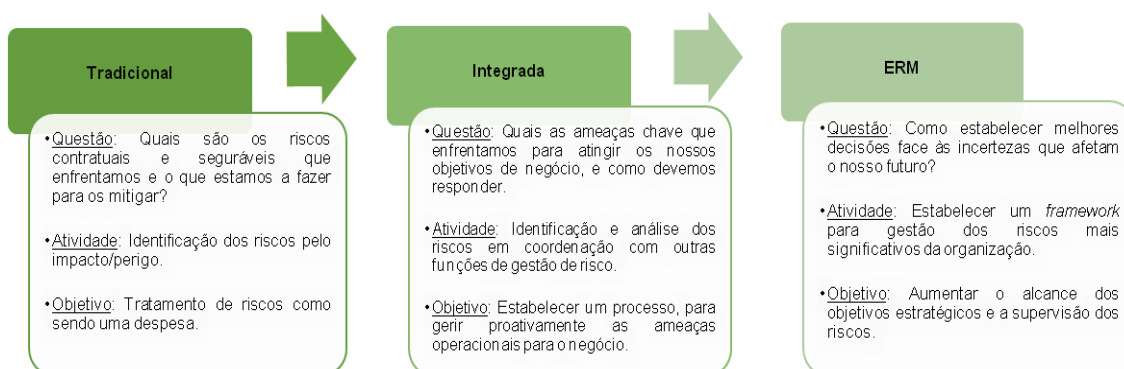


Figura 1.4 - Evolução da gestão de risco

Fonte: Elaboração própria, adaptado de IIA & RIMS (2012)

1.2.1.1. Estrutura conceptual de Controlo Interno – COSO I

Em 1992 o COSO emitiu o relatório *Internal Control Framework* - COSO I, com o intuito de introduzir os conceitos necessários à aplicação de um efetivo e eficaz controlo interno.

A sua publicação teve como pressuposto ajudar as organizações a estabelecerem de forma eficiente e eficaz os seus SCI e a permitir que estas, com a sua aplicação, conseguissem alcançar os seus objetivos, e adaptar-se às mudanças nos ambientes operacionais e corporativos em que se encontram inseridas.

Essa estrutura teve uma grande aceitação por parte da comunidade empresarial, tendo sido adaptada à escala mundial pelas organizações internacionais de auditoria privada e pública, ao reverem e introduzirem estes conceitos nas suas normas e publicações de auditoria.

O controlo interno é um processo levado a cabo pelo conselho de administração, de gestão, e pelo restante pessoal afeto à organização, com vista a alcançar um nível de segurança razoável na concretização dos seus objetivos gerais.

Ou seja, pode-se inferir que o controlo interno:

- é conduzido de modo a que os objetivos sejam atingidos em uma ou mais categorias - operacional, divulgação e conformidade;
- é um processo com tarefas e atividades contínuas - um meio para um fim e não um fim em si mesmo;
- é realizado por pessoas, em cada nível da organização para desenvolvimento do controlo interno;
- tem capacidade para proporcionar uma segurança razoável;
- e é adaptável à estrutura da entidade.

Com a sua adoção pretende-se alcançar a eficácia e a eficiência das operações, a fiabilidade do reporte nos seus relatórios financeiros e o cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis. Considera-se ainda que se trata de um processo contínuo para atingir um fim, não sendo no entanto um fim em si mesmo (COSO, 2013).

O controlo interno visa ainda promover a eficácia operacional, ou seja, que as operações na organização sejam feitas tendo em consideração a otimização dos recursos e de acordo com as melhores práticas e com as regras adoptadas.

No entanto, devido à necessidade de adaptação às mudanças dos ambientes operacionais e cooperativos, cada vez mais complexos, globais e geridos pela tecnologia, e ao acompanhamento das exigências dos *stackholders*, de uma maior transparência e responsabilidade pela integridade do SCI, houve necessidade de efetuar uma revisão ao respetivo relatório.

Conforme referido por David Landsittel “embora o relatório de 1992 se mantenha efetivo devido à não alteração da aplicação dos seus fundamentos, conceitos e

princípios, a sua revisão torna-se necessária de tal forma que esta se possa refletir num contexto mais atual” (Tysiac, 2012, p. 25).

Na revisão de 2012 do relatório, foram incluídos esclarecimentos com uma maior clareza, com o intuito de melhorar e facilitar aos seus utilizadores o seu uso e aplicação. Os conceitos fundamentais introduzidos no relatório inicial passaram a ser princípios e foram associados às cinco componentes, de modo a proporcionar uma maior transparência na implementação do SCI e uma maior compreensão dos requisitos essenciais para um controlo interno eficaz, por parte das organizações.

A categoria de objetivos de divulgação foi ampliada para incluir outras formas de divulgação financeiras - as, internas e não financeiras. E houve ainda a introdução de apreciações acerca das mudanças dos ambientes operacionais e organizacionais, tais como (COSO, 2013):

- expectativas em relação a uma boa governança;
- operações em mercados mais globalizados;
- realização de negócios com maior complexidade;
- leis, regras, regulamentações e normas mais complexas;
- exigência de competências e responsabilidades pela prestação de contas;
- tecnologias informáticas em constante evolução;
- maior controlo na prevenção e deteção de fraudes.

Na sua estrutura manteve-se inalterada, de acordo com Larry Rittenberg, “a definição de controlo interno e as suas orientações de um bom controlo interno, tais como:

- a necessidade de um ambiente de controlo forte;
- a escolha de um efetivo controlo por forma mitigar os riscos;
- um eficaz sistema de comunicação em toda a organização; e
- uma efetiva e eficaz monitorização da aplicação dos controlos por um largo período de tempo” (Tysiac, 2012, p. 25).

Bem como as cinco componentes para avaliação da eficácia do sistema de controlo interno - ambiente de controlo, avaliação do risco, atividades de controlo, informação e comunicação, monitorização - determinantes no alcance dos três objetivos - operacionais, de comunicação e de conformidade.



Figura 1.5 - As 3 dimensões de estrutura do controle interno

Fonte: Adaptado de COSO (2013)

1.2.1.1.1. Objetivos

A estrutura definida para o COSO I determina a existência de três categorias de objetivos, que permitem às organizações estabelecer o seu SCI em diferentes aspetos de controlo.

Tabela 1.4 - Objetivos do COSO I

TIPO	DESCRIÇÃO
Operacionais	Referente ao eficiente e eficaz desenvolvimento das operações por parte da organização.
Comunicação	Relacionados com a divulgação financeira e não financeira, internas e externas de forma fiável, dos relatórios da organização.
Conformidade	Relacionados com o cumprimento das leis e regulamentos, aos quais as organizações estão sujeitas.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de COSO (2013)

1.2.1.1.2. Componentes

O controlo interno é constituído por cinco componentes relacionadas com os seus três objetivos gerais, conforme tabela 1.5 *infra*:

Tabela 1.5 - Componentes do COSO I

COMPONENTES	DESCRIÇÃO
Ambiente de Controlo	Normas, processos e estruturas com medidas de disciplina de controlo interno para toda a organização. Estabelecido de acordo com a sua estrutura organizacional, com a sua integridade e valores éticos, de modo a permitir o cumprimento dos objetivos estabelecidos.
Avaliação do risco	Consiste na avaliação, identificação e gestão dos riscos que possam colocar em causa a consecução dos objetivos estabelecidos pela organização. É um processo dinâmico e interativo, instituído de acordo com o seu apetite de risco.

Tabela 1.6 - Componentes do COSO I (continuação)

Atividades de Controlo	São as ações de mitigação dos riscos determinadas pela organização, com o intuito de assegurar que os objetivos estabelecidos sejam alcançados. São desempenhadas em todos os níveis organizacionais e podem ter natureza preventiva ou de deteção.
Informação e comunicação	As informações obtidas sobre os riscos devem ser transmitidas a todos os níveis da organização, permitindo o seu conhecimento e o envolvimento por parte de todos os seus elementos, no controlo dos riscos levantados.
Monitorização	Compreende a constante supervisão das metodologias aplicadas na gestão dos riscos, para permitir identificar a necessidade ou não, de possíveis medidas de melhoramento dos controlos internos adotados.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de COSO (2013)

1.2.1.2. Estrutura conceptual do *Enterprise Risk Management* - COSO II

Segundo COSO (2004), o ERM é considerado um processo levado a cargo por parte da direção e restantes elementos de uma organização, para identificar, avaliar e reportar os potenciais riscos que possam ocorrer, para que sejam tomadas as medidas certas para os mitigar e para os estabelecer dentro de um nível aceitável de risco.

Desta definição podemos inferir que para o COSO (2004), o ERM é:

- um processo contínuo e que flui pela organização;
- conduzido pelos profissionais em todos os níveis da organização;
- aplicado à definição das estratégias;
- aplicado em toda a organização, em todos os níveis e unidades, e inclui a formação de uma visão de portfólio de todos os riscos a que se encontra exposta;
- formado para identificar potenciais eventos, cuja ocorrência poderá afetar a organização e para fazer a gestão dos riscos de acordo com apetência ao risco por parte da organização;
- capaz de propiciar garantia razoável para o conselho de administração de uma organização;
- orientado para a realização de objetivos numa ou mais categorias distintas.

O ERM procura ajudar as organizações a identificar e a entenderem os riscos potencialmente negativos, a tirar vantagens e oportunidades dos eventos positivos e a criar valor para os seus *stakeholders*.

Para que processo seja efetuado de forma eficiente Bromiley, *et al.* (2014) referem que os riscos devem ser geridos em *portfólio*, ou seja, numa dimensão unificada, e não individualmente.

Considera ainda que os riscos não devem ser encarados apenas como um problema que necessita de ser mitigado. As organizações com capacidade em administrar determinados riscos, devem procurar geri-los e obter vantagens competitivas.

O ERM é contínuo e interativo, identifica os riscos, analisa o seu impacto e probabilidade, deteta e procura as melhores formas de os reduzir até um nível considerado aceitável, para minimizar as incertezas na consecução dos seus objetivos e para garantir a divulgação da informação por toda a organização.

A sua implementação traduz-se para a organização numa mais-valia, porque ao considerar o ambiente externo e interno em que está inserida, e com uma adequada estratégica de gestão de risco, a probabilidade de obtenção de sucesso será maior.

Porém, para uma efetiva implementação do ERM é necessário entender, monitorizar e controlar os riscos de forma eficiente. Ou seja efetuar uma gestão eficiente dos riscos organizacionais.

Portanto será possível melhorar os objetivos da organização, definir as metas de forma mais adequada, estabelecer o seu funcionamento de acordo com os seus regulamentos, e melhorar a sua informação financeira.

Este modelo deverá ser implementado por toda a organização, desde o topo até ao nível mais básico, onde se desenvolvem as atividades e deve ser interpretado como “um meio que serve para atingir um fim e não um fim para si próprio” (COSO, 2004).

Para além disso, permite garantir à organização a:

- identificação dos riscos e do seu impacto quantitativo e qualitativo;
- e estabelecer a priorização dos riscos, a sua monitorização e o tipo de resposta a adotar.

O risco é estabelecido em quatro linhas de orientação - estratégica, operacional, de comunicação e de conformidade. Contudo, segundo Oliveira (2011), os estratégicos e os operacionais deverão ter um maior destaque na análise.

O ERM encontra-se estruturado em três dimensões, relacionadas entre si:

- objetivos da organização;
- componentes do ERM;
- níveis de implementação do ERM (níveis dentro da organização).



Figura 1.6 - As três dimensões de estrutura do ERM

Fonte: Adaptado de COSO (2004)

1.2.1.2.1. Objetivos

Cada organização tem a sua missão e finalidade. Para que consiga atingir essa finalidade tem necessariamente que estabelecer uma estratégia e os objetivos que pretende alcançar. Estes objetivos, de acordo com COSO (2004) são classificados em quatro categorias, conforme tabela 1.6 *infra*:

Tabela 1.6 - Objetivos do ERM segundo o COSO II

TIPO	DESCRIÇÃO
Estratégicos	Relacionados com os objetivos de nível mais elevado. Devem estar alinhados com a missão da empresa e deverão servir de suporte à mesma.
Operacionais	Relacionados com o uso eficiente e eficaz dos recursos da organização.
Comunicação	Relacionados com a fiabilidade dos relatórios da organização.
Conformidade	Relacionados com o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de COSO (2004)

1.2.1.2.2. Componentes

Para que os objetivos sejam concretizados com uma segurança razoável, COSO (2004) considera que devem ser analisadas oito componentes inter-relacionadas da gestão do risco. Estas estão integradas no processo de gestão e permitem a identificação de uma gestão do risco eficaz ou não.

As componentes são as que se encontram descritas na tabela 1.7 *infra*:

Tabela 1.7 - Componentes do ERM segundo o COSO II

COMPONENTES	DESCRIÇÃO
Ambiente Interno	De acordo com o tipo de organização e compreende a avaliação ao ambiente onde a mesma opera, aos seus valores éticos, à sua filosofia de gestão e à sua atitude perante o risco através da delineação do seu apetite de risco.
Fixação de objetivos	Os objetivos devem estar alinhados com a missão da organização e com o nível de risco considerado aceitável e serem estabelecidos antes da identificação dos eventos que possam colocar em causa a sua realização.
Identificação de eventos	Identifica os fatores internos e externos influenciadores na criação de eventos, que podem afetar a estratégia e a consecução dos objetivos. Os eventos podem ser riscos e/ou oportunidades.
Avaliação dos riscos	A análise dos riscos deve ser feita de acordo com a sua probabilidade e impacto tendo em conta os controlos já implementados.
Resposta aos riscos	Após avaliação e a priorização dos riscos, as ações a desenvolver pela organização são aceitar, evitar, reduzir e partilhar, ou seja, as medidas que melhor se adequam à tolerância de risco estabelecida.
Atividades de Controlo	São todas as medidas adotadas pela organização, políticas e procedimentos, para garantir que as respostas aos riscos estão a ser executadas com eficácia.
Informação e comunicação	Toda a informação obtida sobre os riscos e considerada relevante para a organização é identificada, recolhida e comunicada dentro da organização, para que em todos os níveis exista responsabilidade e envolvimento no controlo dos riscos levantados.
Monitorização	A gestão dos riscos é sujeita a monitorização para que sejam feitas modificações quando necessário. Este pode ser realizado através de avaliações periódicas por parte da organização ou mesmo através de avaliações independentes.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de COSO (2013)

1.2.1.3. Interligação entre objetivos e as componentes

De acordo com COSO (2004), existe uma relação direta entre os objetivos, que revelam o que a organização procura alcançar, e as componentes que representam o necessário para atingir os objetivos.

As componentes não devem ser realizadas individualmente, uma vez que estas operam em conjunto e de forma integrada, não existindo no entanto uma ordem para a sua realização, uma vez que se pretende, que em conjunto, reduzam para um nível aceitável o risco de não se atingir os objetivos.

Tendo em conta que a apetência aos riscos serve como ponto de referência para se fixar as estratégias e a escolha dos objetivos, a gestão dos riscos empresariais deve ser transversal a toda a organização, nos seus vários níveis.

Esta relação pode ser representada conforme a figura 1.7 *infra*:

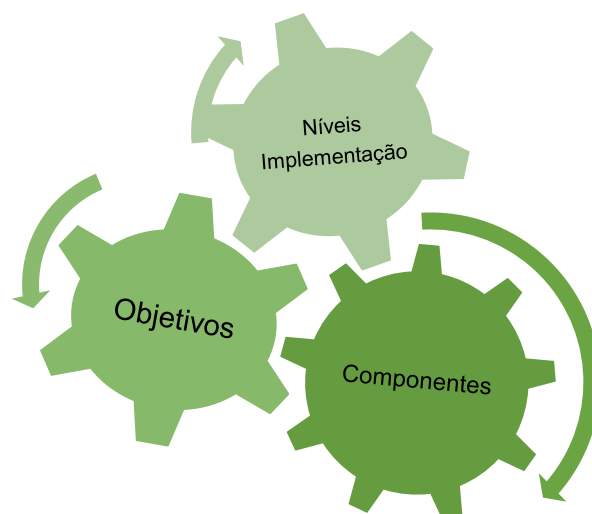


Figura 1.7 - Relação entre objetivos e componentes

Fonte: Elaboração própria, adaptado de COSO (2004)

1.2.2. Evolução das estruturas conceptuais do COSO I para o COSO II

A gestão do risco evoluiu no sentido de ir ao encontro das necessidades das organizações, em resposta aos novos desafios e adversidades que foram surgindo.

A gestão dos riscos corporativos passou a integrar os objetivos estratégicos de acordo com a visão e a missão da organização, passando os objetivos operacionais, de comunicação e de *compliance* a estarem alinhados com a missão, a visão e os objetivos estratégicos. Uma nova abordagem que permite alinhar os objetivos estratégicos com os procedimentos de deteção, avaliação, gestão e acompanhamento dos riscos (COSO, 2004).

Este modelo veio ampliar a estrutura conceptual do COSO I acrescentando aspetos ao controlo interno e formando uma nova metodologia focada no risco das organizações.

O modelo *Internal Control - Integrated Framework* mantém-se para as organizações que pretendam garantir um controlo interno adequado, não considera a gestão do risco de forma inter-relacionada com os objetivos estratégicos, e não prevê técnicas de mapeamento dos riscos, a sua identificação, avaliação e gestão (COSO, 2004).

O COSO I surgiu da necessidade de compreensão do negócio da organização, de conhecer a sua estrutura e do seu SCI implementado, para que seja possível avaliar os riscos de distorção material ao nível das DF, centrando-se no relato financeiro.

Já o COSO II passou a integrar os objetivos de acordo com a missão e a visão da organização. A sua abordagem permite alinhar os objetivos estratégicos aos procedimentos de detecção, avaliação, gestão e respetivo acompanhamento dos riscos (COSO, 2004).

Esta metodologia permite uma gestão de riscos corporativos para além do controlo interno, introduzindo os conceitos de apetite ao risco e tolerância ao risco. A sua principal diferença para o COSO I verifica-se na importância dada aos objetivos estratégicos e no risco de os mesmos não serem alcançados.

A gestão de risco é aplicada através da definição da estratégia e das medidas necessárias, para que os objetivos estabelecidos sejam alcançados nas restantes três categorias.

Para o COSO I os elementos chave do seu ambiente de controlo são (Gonçalves, 2008):

- comunicação e enfoque na integridade e valores éticos;
- compromisso com a competência;
- filosofia de gestão;
- estrutura da organização;
- atribuição de responsabilidades;
- políticas e procedimentos relativos aos Recursos Humanos.

Para o COSO II os elementos considerados são os seguintes (Gonçalves, 2008):

- filosofia e gestão de risco;
- propensão para o risco;
- atitude dos responsáveis da governação e gestão;
- integridade e valores éticos;
- compromisso com a competência;
- estrutura da organização;
- atribuição de responsabilidades;
- políticas e procedimentos relativos aos Recursos Humanos.

O COSO II é uma ampliação do COSO I e não surgiu para o substituir, simplesmente acrescenta de uma forma mais ampla e sistematizada a gestão do risco.

O COSO I está mais vocacionado para a operacionalidade da organização, na sua eficácia e eficiência, na implementação de um bom SCI e na avaliação dos riscos derivados (Gonçalves, 2008):

- da não possibilidade da organização garantir através das suas operações a realização dos seus ativos e liquidação dos seus passivos;
- da atividade desempenhada pela organização no setor em que encontra inserida;
- do não correto emprego do seu SCI;
- da não deteção de lacunas no seu SCI;
- da possibilidade de o auditor não detetar de erros.

Já o COSO II, ao integrar a perspetiva estratégica, alargou a capacidade de avaliação, enquadrada na missão e na visão da organização e, alinhado com os mecanismos de identificação dos riscos, na sua identificação, gestão e acompanhamento.

Permite não só procurar garantir a proficiência dos relatórios financeiros da organização, como ainda demonstrar, aos seus *stakeholders*, utentes e respetivos interessados, a sua capacidade em garantir continuidade dentro do setor em que se encontra inserida e onde desenvolve a sua atividade de acordo com os objetivos estabelecidos (COSO, 2004).

1.2.3. Fases da gestão de risco de acordo com o *Enterprise Risk Management*

Tendo em conta que cada organização é única, a forma de implementação de uma gestão de risco deve ser acomodada às suas necessidades e ao meio em que se encontra inserida, no entanto o fim deverá ser o mesmo, ou seja deverá garantir (Oliveira, 2011):

- a identificação dos riscos;
- o enquadramento e categorização dos riscos;
- a avaliação do seu impacto quantitativo e qualitativo;
- e estabelecer a sua priorização e resposta.

Estes quatro pontos são considerados, de acordo com o mesmo autor, as fases distintas da gestão do risco.

Já segundo COSO (2012) a gestão do risco encontra-se estabelecida em três fases - a identificação de risco ou de eventos, a avaliação dos riscos e a resposta aos riscos.

Ambas as opiniões dos autores poderão ser representadas conforme a figura 1.8 *infra*:



Figura 1.8 - Fases de gestão do risco

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Oliveira (2011); COSO (2012)

1.2.3.1. Identificação do risco

De acordo com COSO (2004 b) e Oliveira (2011), as organizações devem identificar todos os potenciais eventos que possam produzir impacto, quer sejam positivos ou negativos. Devem ser analisados ao longo de toda a organização, desde o risco geral até ao nível das unidades de negócio.

A sua identificação estabelecida pelo COSO (2004 b) inclui a análise a fatores internos e externos, que podem dar origem a oportunidades ou a riscos, e afetar a implementação da estratégia e o alcance dos objetivos estabelecidos.

Para Oliveira (2011), a sua identificação pode ser efetuada de acordo com as seguintes estratégias:

Tabela 1.8 - Estratégias de identificação de riscos

ESTRATÉGIAS	DESCRIÇÃO
Baseada em objetivos	Eventos que ponham em causa a consecução dos objetivos estabelecidos pela organização e devem ser considerados riscos.
Baseada em Cenários	Qualquer evento que possa provocar um cenário diferente do pretendido pela organização será considerado um risco.
Baseado em <i>Common Risks</i>	Obtida através da validação de um conjunto de riscos estabelecidos em lista setoriais ou por atividades.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Oliveira (2011)

De acordo com COSO (2004 b), para a identificação de eventos podem ser aplicadas diversas técnicas, que podem ir desde, por exemplo, inventários, fluxogramas, entrevistas, questionários, pesquisas, tabelas de monitorização, a análises aos processos.

Tendo em conta que existem diversas metodologias de identificação do risco, cabe a cada organização estabelecer a que considere mais pertinente à sua filosofia de gestão de risco.

Ainda nesta fase, o COSO (2004 b) estabelece que os riscos devem ser categorizados de acordo com a atividade de cada organização. Já para Oliveira (2011) esta é considerada uma outra fase, no entanto ambos consideram que os riscos podem ser estabelecidos em riscos operacionais, financeiros, de *compliance*, de Informação ou de outro tipo que se enquadre na atividade da organização.

1.2.3.2. Avaliação do risco

Para que seja efetuada a avaliação do risco as organizações podem adotar a análise qualitativa ou quantitativa.

A análise qualitativa, conforme Oliveira (2011), proporciona a identificação e a análise formal dos processos. Esta é efetuada faseadamente e é sustentada por documentação, permitindo a identificação dos riscos em cada processo, o seu impacto e as medidas necessárias para a sua resolução.

Nesta análise, para o COSO (2004 b), os riscos podem ser enquadrados em tabelas, de acordo com a sua probabilidade impacto e possibilidade de ocorrência, que pode ir desde o extremo ao baixo, sendo que para cada nível é descrito as suas consequências.

Tabela 1.9 - Tabela do risco por probabilidade/impacto

NÍVEL	PROBABILIDADE/IMPACTO	DESCRIÇÃO DAS CONSEQUÊNCIAS
1	Baixo	
2	Moderado	
3	Elevado	
4	Extremo	

Fonte: Elaboração própria, adaptado de COSO (2004 b)

Já os métodos quantitativos são utilizados quando a informação existente é suficiente para estimar a probabilidade e impacto, através de rácios ou metodologias matemáticas de controlo (COSO, 2004 b).

Deve ser complementar ao controlo qualitativo e suportado através de mecanismos estabelecidos na organização, que permitam a análise do risco por processo e por atividade (Oliveira, 2011).

Um exemplo deste método é a matriz de risco, que é complementar à análise efetuada através do método quantitativo e onde os riscos são dispostos de acordo com a sua probabilidade e impacto.

Aquando do levantamento dos riscos é necessário verificar a existência da sua interação com outros riscos ou atividades da organização, uma vez que individualmente um risco pode ter uma significância baixa, mas em correlação, a sua significância pode ser elevada.

Após esta análise os riscos devem ser avaliados e priorizados de acordo com a sua gravidade de modo a que a organização estabeleça o tipo de medida de controlo a adotar, em função do nível do risco encontrado.

1.2.3.3. Resposta ao risco

De acordo com COSO (2004), a forma de resposta ao risco por parte de uma organização pode ser estabelecido em quatro categorias - evitar, reduzir, transferir ou aceitar.

Tabela 1.10 - Resposta ao risco

RESPOSTA	DESCRIÇÃO
Evitar	A organização procede à descontinuação da atividade ou estabelece a saída do negócio.
Reduzir	Este processo pode ser efetuado através da adoção por parte da organização de medidas de controlo, por forma a diminuir a probabilidade de ocorrência e de impacto.
Transferir	A organização opta por transferir ou partilhar o risco com uma outra organização, como por exemplo uma seguradora.
Aceitar	A organização assume o risco e a perda caso ela ocorra.

Fonte: Elaboração própria adaptado de COSO (2004) e de Oliveira (2011)

A estratégia a ser adotada pela organização deve ser efetuada de acordo com a sua análise e estabelecida na matriz de risco conforme figura 1.9 *infra*.

Desta forma procurará desenvolver ações que estabeleçam os riscos identificados dentro do nível de tolerância considerados aceitáveis e de acordo com os seus objetivos (Oliveira, 2011).

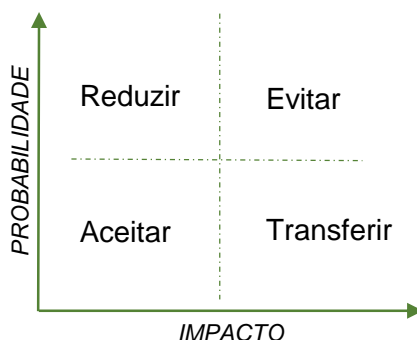


Figura 1.9 - Matriz de risco por categoria de avaliação

Fonte: Elaboração própria adaptado de Oliveira (2011)

1.2.4. Benefícios, limitações e dificuldades na implementação do *Enterprise Risk Management*

As organizações encontram-se inseridas num ambiente de negócio que está em constante mudança. Este ambiente volátil leva a que as organizações enfrentem incertezas, que podem ser oportunidades ou riscos e, como tal, podem criar ou destruir valor.

Para que as organizações possam lidar eficientemente com estas incertezas necessitam de estabelecer estratégias de gestão e de controlar os riscos que possam afetar os objetivos de negócio e reduzi-los a um nível considerado aceitável.

1.2.4.1. Limitações do *Enterprise Risk Management*

O risco está relacionado a acontecimentos futuros, ora sendo o futuro incerto, não é possível determiná-lo e concomitantemente estes riscos ficam associados a probabilidades de conclusão (COSO, 2004).

Um outro ponto tido em consideração é o facto de a gestão de riscos operar na organização por unidade de negócio e com diferentes tipos de objetivos estabelecidos.

Esta situação leva a que se torne difícil controlar e prever que todos estes objetivos sejam cumpridos. Na realidade o ERM não fornece garantia de realização em relação a todas as categorias de objetivos.

Embora a organização esteja ciente da necessidade de evolução para cumprimento dos seus objetivos, esta somente sabe o caminho a ser seguido, mas não consegue determinar com certeza absoluta se irá efetivamente cumprir com as metas estabelecidas.

No entanto estas não são as únicas limitações, o COSO (2004) refere ainda outras situações, tais como, o facto de as decisões de negócio serem estabelecidas com base em julgamento humano, e como tal passíveis de serem erradas.

Outros tipos de possibilidades de erro humano podem ser:

- a eventualidade de as instruções dadas não serem totalmente entendidas pelos colaboradores, levando a que sejam cometidos erros de julgamento;
- erros provocados pela distração, cansaço, falta de formação, falta de pessoal ou entrada de novos funcionários com conhecimentos ainda superficiais sobre o sistema e a área em que se encontra inserido.

Ainda deve ser considerada a possibilidade de existência de conluio, por parte de dois ou mais indivíduos com o objetivo de realizar ou ocultar um ato, com a pretensão de:

- eventuais modificações dos dados financeiros ou outras informações administrativas em seu benefício;
- utilização abusiva e inadequada dos ativos e da informação;

sem que sejam reconhecidos no processo de gestão dos riscos.

Por fim, e por ser considerado elevado, o custo-benefício da implementação de funcionalidades de identificação e avaliação de risco, ou da aplicação de certas ações ou controlos de riscos, levando a que estas medidas sejam descartadas. Tal pode levar à prevalência de um elevado risco de falha e consequentemente ao acontecimento de situações indesejáveis.

Ou seja, face ao meio em que as organizações se encontram inseridas, à incerteza do futuro, à possibilidade de erro ou mesmo de intenção criminosa por parte dos seus elementos, o ERM apresenta limitações e, como tal, não é um processo infalível.

1.2.4.2. Benefícios do *Enterprise Risk Management*

Sendo o ERM uma metodologia que permite escrutinar, avaliar, controlar e informar acerca dos riscos do negócio, a sua implementação possibilita (Beja, 2004):

- minimizar os riscos no processo de tomada de decisão;
- apoiar e fundamentar os atos de gestão;
- e a transparência na informação aos acionistas e *stakeholders*.

Ainda conforme Beja (2004) e COSO (2004), a aplicação do ERM nas organizações traduz-se nos seguintes benefícios, conforme tabela 1.11 *infra*:

Tabela 1.11 - Benefícios da implementação do ERM

BENEFÍCIOS	DESCRIÇÃO
Alinhar a apetência para o risco e estratégia	A organização estabelece a sua estratégia, os seus objetivos de acordo com essa mesma estratégia e desenvolve mecanismos de gestão de risco de acordo com a sua apetência ao risco.
Ligar crescimento, com o risco e o retorno	O ERM proporciona à organização a capacidade para identificar e avaliar os riscos e de os estabelecer num nível aceitável de risco de acordo com os seus objetivos de crescimento e de retorno.
Fortalecer as decisões de resposta ao risco	O ERM fornece o rigor para identificar e selecionar as alternativas de resposta ao risco, como evitar, reduzir, partilhar e aceitar, e proporciona as metodologias e técnicas para tomar essas decisões.
Minimizar as surpresas e perdas operacionais	As organizações adquirem melhores capacidades de identificação de eventos potenciais, de avaliação de riscos e de resposta, o que proporciona uma redução da ocorrência de surpresas, de custos e perdas.
Identificar e gerir os riscos transversais	Tendo em conta que os riscos podem afetar diferentes áreas da organização, a gestão do risco proporciona a capacidade de compreensão dos impactos dos riscos individualizados e dos interrelacionados e faculta ainda soluções integradas para a sua gestão.
Aproveitar as oportunidades	Os eventos potenciais podem originar oportunidades, pelo que as organizações obtêm a capacidade de identificar e de aproveitar estas oportunidades de forma proactiva.
Racionalizar o capital	A obtenção de informação mais sólida sobre o risco permite ao órgão de gestão avaliar as suas necessidades e estabelecer melhor a alocação do capital.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Beja (2004) e COSO (2004)

Ainda, como referido no IIA (2009) a implementação do ERM por parte de uma organização contribui e ajuda a gerir os riscos, proporcionando os seguintes contributos, conforme tabela 1.12 *infra*:

Tabela 1.12 - Contributos na implementação do ERM

– Uma maior probabilidade de atingir os objetivos;
– Relatórios consolidados sobre os diferentes riscos;
– Uma melhor compreensão dos principais riscos e das suas implicações;
– A identificação e partilha de riscos do negócio;
– Um maior foco da gestão em questões que realmente importam;
– Menos surpresas ou crises;
– Um maior foco e concentração em fazer as coisas certas na maneira mais correta;
– Aumento da probabilidade de as novas iniciativas serem alcançadas;
– A capacidade de assumir um maior risco para obter uma maior recompensa;
– E uma maior informação sobre os riscos e na tomada de decisão.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de IIA (2009)

1.2.4.3. Dificuldades do *Enterprise Risk Management*

Devido à complexidade do modelo COSO II, a implementação do ERM não será efetuada de forma rápida e fácil. Para que o seu funcionamento esteja em pleno durante a vida das organizações.

Muitas organizações quando procuram executar esta metodologia deparam-se com várias entraves e uma das principais queixas levantadas pelos inquiridos é a falta de exemplos de implementação ou mesmo de casos de estudo por parte do COSO, que ajudem a tirar dúvidas e a orientar (Beasley, *et al.*, 2010).

São várias as dificuldades com as quais as organizações se deparam, sendo algumas as apresentadas na tabela 1.13 *infra*:

Tabela 1.13 - Dificuldades na implementação do ERM

DIFICULDADES	DESCRIÇÃO
A não existência de consenso em relação à definição e descrição do risco	<p>Das diversas documentações existentes que relacionam a questão do ERM, não existe consenso no que se refere aos riscos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Alguns autores consideram que os riscos são independentes dos objetivos das organizações; • outros definem os riscos como necessários para o alcance dos objetivos das organizações; • outros referem os riscos como difíceis de mitigar, e existe ainda, • aqueles que consideram os riscos como uma potencial fonte de criação de valor.
Grande número de literatura e documentação profissional de ajuda de implementação do ERM	<ul style="list-style-type: none"> – A existência de documentação que procura ajudar as organizações na implementação do ERM têm contribuído para a existência de incertezas em relação às componentes do ERM. Cada documento identifica diferentes componentes, em diversas quantidades e com as mais variadas definições. – O facto de o ERM Framework ser considerado demasiado ambíguo e demasiado teórico leva a que as organizações necessitem de procurar mais informação para ajudar na implementação, no entanto considera-se que a encontrada tem conteúdo insuficiente e pouco claro.
A inexistência da definição da estratégia e dos seus objetivos nas organizações	<ul style="list-style-type: none"> – Uma organização necessita de ter um amplo conhecimento dos objetivos que considera necessários para o seu crescimento. – A falta de uma visão estratégica documentada e comunicada dentro da organização, que permita uma avaliação de potenciais riscos, poderá dificultar o alcance dos seus objetivos.

Tabela 1.13 - Dificuldades na implementação do ERM (continuação)

A falta do envolvimento da gestão de topo aquando da implementação do ERM	<ul style="list-style-type: none"> – A necessidade de envolvimento da gestão para sejam equacionadas algumas seguintes questões: <ul style="list-style-type: none"> • qual a anterior visão do risco? • qual a anterior cultura de determinação de resposta ao risco? • o que é pretendido alcançar com o mapa de risco estabelecido? • como comunicar o ERM em toda a organização?
Processo de análise do risco e a determinação dos riscos a que a organização pode estar sujeita	<ul style="list-style-type: none"> – Uma organização que não seja capaz de reconhecer, determinar, entender e gerir os riscos, pode colocar em causa o alcance dos seus objetivos estabelecidos e a correta implementação do ERM.
A incapacidade de inter-relacionar os riscos	<ul style="list-style-type: none"> – Nem todos os riscos ocorrem de forma isolada. Alguns estão inter-relacionados, porque o acontecimento de um conduz ao surgimento do outro, pelo que a sua não deteção poderá despoletar eventos que podem colocar em causa o alcance dos objetivos.
Dificuldade em identificar os riscos operacionais e os estratégicos	<ul style="list-style-type: none"> – As organizações, devido aos seus anos de experiência na identificação e controlo de riscos financeiros, conseguem, na implementação do ERM, medir e gerir os seus efeitos. – Em relação aos riscos estratégicos e operacionais, pela falta de experiência e de informação histórica por parte da organização, e por não existirem referências ao nível documental onde estas se possam orientar, tornam-se difíceis de estabelecer, quantificar e de gerir por parte das organizações.
A limitação de recursos para uma aplicação integral do ERM	<ul style="list-style-type: none"> – A dificuldade em estabelecer os recursos, tanto humanos como financeiros, necessários para o correto funcionamento do ERM. – A implementação de ERM implica a necessidade de apoio por parte dos gestores de topo, com conhecimentos e experiência nesta área e de outros gestores intermédios e até colaboradores, o que implica a necessidade de contratação ou a existência de pessoal com estas características; e, ainda a possibilidade de implementação do ERM através de sistemas de informação mais adequados que poderão ser mais sofisticados e por isso mais dispendiosos. – Como a colocação em prática da metodologia ERM é de longo tempo, a contratação de pessoal, assim como a aquisição/assinatura de sistemas, irá implicar gastos de recursos a longo termo. – Esta situação poderá levar à desistência por parte da organização, devido à limitação dos recursos estabelecidos.

Tabela 1.13 - Dificuldades na implementação do ERM (continuação)

Dificuldade em estabelecer um processo de ERM à medida da organização	<ul style="list-style-type: none"> – A não implementação de um plano alinhado com a cultura da organização, com as suas necessidades e recursos. – Quando uma organização procura implementar o ERM sem ter em consideração as suas necessidades, ou seja, um sistema de ERM superior ou inferior ao que efetivamente necessitaria, levará a que esta se depare com entraves e facilmente a fará desistir e a não dar continuidade à sua implementação.
Dificuldade de implementação por organizações mais pequenas	<ul style="list-style-type: none"> – A implementação do ERM será efetuada de acordo com a dimensão da organização. A sua aplicação envolve uma larga economia de escala principalmente na utilização de sistemas de ERM, o que nem todas as pequenas organizações têm a capacidade financeira para sustentar estes gastos.
Dificuldade de implementação por parte de organizações públicas	<ul style="list-style-type: none"> – A implementação por parte das organizações públicas tem sido feita de forma lenta, e este motivo deve-se ao seu complexo funcionamento económico e legislativo. – Dificulta ainda o facto de as técnicas e ferramentas de ERM serem praticamente analíticas, o que não confere com a cultura de gestão do setor público.
Dificuldades na elaboração de um mapa de riscos e das respetivas metodologias de controlo	<ul style="list-style-type: none"> – A falta da construção de um mapa de riscos com a classificação por categoria e com as respetivas orientações claras e concisas.
A falta ou fraca transmissão das boas práticas e das políticas de conhecimento e de controlo da cultura de riscos	<ul style="list-style-type: none"> – A falta de orientação, instrução e informação das técnicas e das ferramentas de controlo dos riscos aos funcionários não lhes permite ter a capacidade de resposta aquando da deteção de riscos.
A falta ou fraca atribuição de responsabilidades dentro da organização	<ul style="list-style-type: none"> – A falta de envolvimento de cada colaborador dentro da organização através de compensações e promoções de iniciativas, de forma a encorajar o seu envolvimento na cultura de controlo dos riscos e respetiva mitigação.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Bowling & Rieger (2005); Beasley, *et al.* (2010); Bharathy & McShane (2014); Bromiley, *et al.* (2014); Cormican (2014); Lundqvist (2014); Paape & Speklé (2015)

1.3. Breve evolução das metodologias de auditoria

Foi feita uma breve revisão da literatura a alguns autores sobre as diversas metodologias do processo de auditoria e conforme Gonçalves (2008) e Almeida (2014) é possível estabelecer a evolução que se segue.

A auditoria nos finais do séc. XIV e até inícios do séc. XX tinha como ponto fulcral e objetivo básico a deteção de fraudes, sendo que aos auditores cabia a

responsabilidade de obterem toda a informação necessária e suficiente que comprovasse a sua existência de acordo com as circunstâncias conhecidas. Almeida (2014) refere que “[...] a inicial e mais longa fase do seu desenvolvimento, a principal área de atuação da auditoria eram as contas da administração pública.”

Após 1920 houve uma mudança no paradigma de análise por parte dos auditores. Estes passaram apenas a considerar a análise à informação financeira, para que os seus relatórios financeiros transmitissem uma informação credível e relevante (Almeida, 2014).

A deteção de fraude ficou para responsabilidade dos gestores, sendo que para tal, estes deveriam dotar a organização de um bom SCI. No entanto, se durante uma auditoria houvesse indícios de fraude o auditor tinha a obrigatoriedade de o transmitir à gestão.

Todavia, nos anos 60 esta forma de atuar dos auditores foi criticada tanto pela imprensa como pelo público em geral, tendo sido até considerado que se o propósito de uma auditoria não era a deteção de fraudes, então o seu resultado era reduzido (Almeida, 2014).

De forma a fazer face a esta lacuna, foram emanadas diretivas que alertavam os auditores para a necessidade de atenção à existência de fraudes, e que em caso de deteção, fosse feito um levantamento da sua materialidade na afetação da sua opinião, sobre os relatórios financeiros.

Porém estas diretivas preconizavam a continuação da responsabilidade por parte da gestão na descoberta de fraudes, ou seja, estas acrescentaram apenas algumas responsabilidades aos auditores. Era assim solicitado que estes, aquando do planeamento da auditoria, incluíssem a possibilidade de deteção de relatórios incorretos devido a fraude.

Este tipo de procedimentos manteve-se até inícios da década de 80, sendo que até esta altura a auditoria era baseada nos controlos, ou seja, fundamentava-se na análise documental, para avaliar e validar os saldos das principais contas do balanço e das classes de transações. Em meados dos anos 80 verificou-se uma mudança por parte das organizações das suas metodologias de elaboração e apresentação de informação financeira (Gonçalves, 2008).

O desenvolvimento da informática permitiu que estas desenvolvessem operações com maior complexidade e que os seus sistemas de informação passassem a ser apresentados em formato informático.

Houve assim necessidade de proceder a alterações na forma de análise aos processos críticos de negócio, sendo dado um maior enfoque aos processos considerados mais relevantes por parte dos auditores. A sua opinião passou a ser consubstanciada através de testes de conformidade e substantivos.

As auditorias passaram a ser orientadas para a análise aos processos críticos - *process based audit*.

Na segunda metade da década de 80, devido aos diversos casos de fraude que tiveram como consequência a insolvência de organizações de dimensões relevantes no mercado e com a descrença por parte da sociedade em relação ao trabalho desenvolvido pelos auditores, verificou-se uma mudança na abordagem à fraude, ao controlo interno e ao desenvolvimento das auditorias. (Gonçalves, 2008; Almeida, 2014).

Estas situações levaram às seguintes questões acerca das limitações das auditorias:

- O que limitou o trabalho dos auditores que não permitiu a análise atempada destas situações?
- Quais as limitações das metodologias de gestão? Como as ultrapassar?

Para que fosse possível responder a estas perguntas foram elaborados dois projetos relevantes – o *Treadway Report* e, na sua sequência, o *Internal Control – Integrated Framework*. Ambos abordam a questão do controlo interno.

O primeiro apelava aos responsáveis da gestão para a necessidade de adoção de um referencial acerca do controlo interno, dos seus elementos chave do reporte do seu funcionamento, da existência de códigos de conduta e de uma comissão de auditoria com profissionais competentes e conhecedores da atividade da organização e acima de tudo de uma gestão competente.

Já o segundo propunha um referencial com a definição do controlo interno e respetivos métodos a utilizar para sua avaliação. Destacava ainda a necessidade de o controlo interno ser considerado como um instrumento de apoio à gestão, que permite o alcance das metas estabelecidas face os objetivos e que promove a eficiência

operacional, ou seja, melhores práticas, cumprimento das regras estabelecidas e otimização dos seus recursos.

Com estes procedimentos iniciou-se o método de auditoria baseado no risco – *Based Risk Audit*.

Nos finais do milénio, o colapso e falência de grandes organizações como a ENRON e a XEROX, e a falta de regulamentação de boas práticas de auditoria, levou a que fosse aprovada, em 2002, nos Estados Unidos da América, a lei *Sarbanes-Oxley* com impacto direto e imediato sobre as auditorias de âmbito financeiro das organizações cotadas em bolsa nos Estados Unidos da América.

No entanto, o crescente aumento da pressão por parte dos mercados sobre as empresas não cotadas em bolsa, levou a que estas adotassem os seus requisitos, tendo ainda sido abarcado pelas organizações do setor público de maior relevância, com as devidas adaptações.

O seu objetivo era restaurar a confiança dos *stakeholders*, no âmbito do bom governo corporativo e de *accountability*, estabelecendo penalizações assim como deveres aos administradores, gestores, auditores, advogados e analistas de bolsa. Reforçou a independência dos auditores, limitou os serviços a serem prestados por parte das empresas de auditoria e adotou o conceito de controlo interno estabelecido pelo COSO (Almeida, 2014).

Estes acontecimentos levaram a que o COSO desenvolvesse uma base conceptual e metodológica de gestão de risco empresarial, tendo em 2004, conjuntamente com a *PriceWaterhouseCoopers* (PWC), desenvolvido os documentos *Enterprise Risk Management - Executive Summary Framework* e *Enterprise Risk Management - Application Technics*.

Esta nova metodologia - a auditoria orientada para a gestão do risco empresarial – tem como objetivo a análise às atividades de negócio da entidade e aos seus riscos associados, às metas estabelecidas e à sua tolerância ao risco, com o intuito de avaliar se os riscos levantados estão a ser geridos dentro de um nível adequado, e que permita o alcance dos seus objetivos e a consecução do seu negócio de forma eficaz e eficiente.

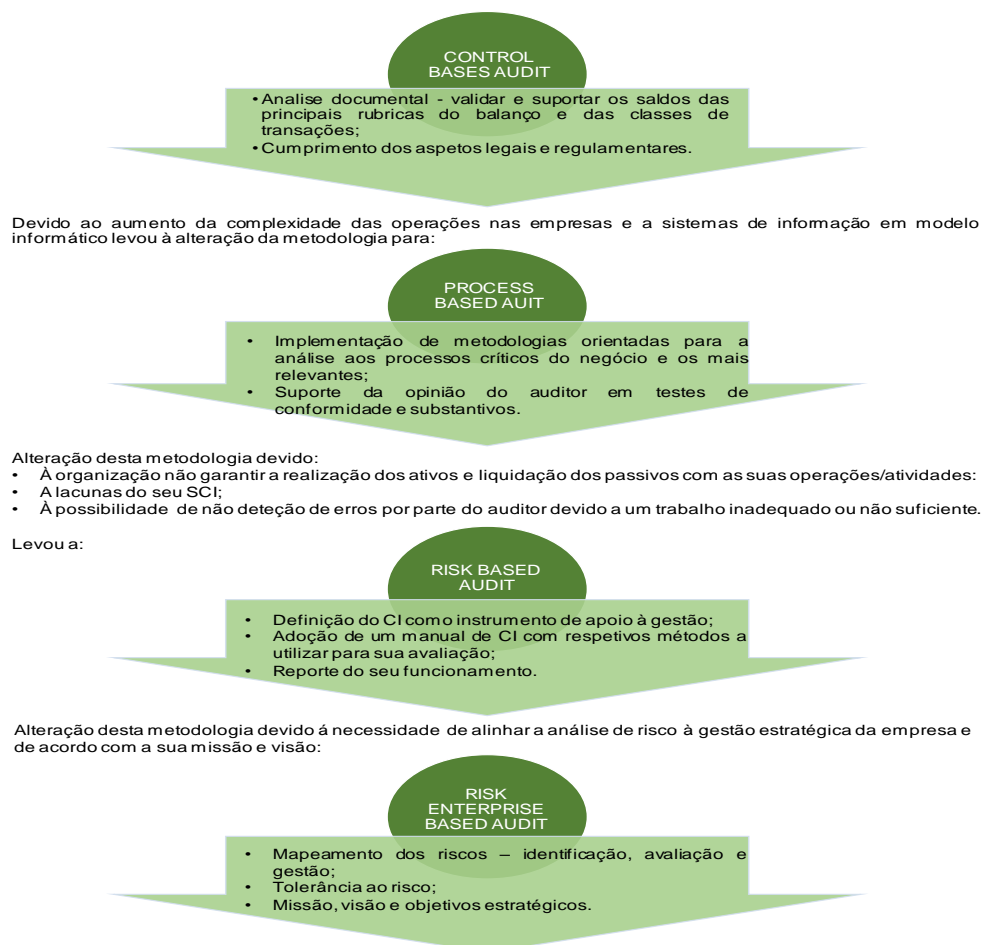


Figura 1.10 - Evolução das metodologias auditorias

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Gonçalves (2008) e de Almeida (2014)

1.4. A auditoria pública

A auditoria pública tem vindo a afirmar-se e a conquistar um lugar de destaque na sociedade em geral, uma vez que, face às reformas que têm vindo a ser implementadas visando uma gestão eficiente e eficaz dos dinheiros públicos, tornou-se essencial o seu cumprimento, pelo que a sua verificação e controlo é fulcral.

Face à sua importância e à sua aplicação por parte das Organizações de Controlo da Administração Financeira do Estado procede-se a um breve enquadramento da evolução nas suas metodologias.

Posteriormente é feito o seu enquadramento normativo ao nível internacional e de seguida ao nível nacional, tendo em conta que as Organizações de Controlo se orientam de acordo com o estipulado nas normas de auditoria da INTOSAI.

1.4.1. A auditoria no setor público

Na sociedade atual, tem-se vindo a verificar um aumento crescente da atenção social por parte do cidadão, no que respeita à gestão e aplicação dos dinheiros públicos, exigindo que esta seja feita de uma forma transparente, eficaz e eficiente e visando as melhores práticas, na prestação dos serviços públicos.

Estas exigências têm vindo a impulsionar a necessidade de se efetuarem reformas na administração pública, através de alterações nas estruturas da organização do setor público, com o objetivo de conseguir um melhor funcionamento e na adoção sistemática das melhores práticas do setor privado empresarial e a sua aplicação à administração pública (Costa, *et al.*, 2006).

A busca incessante das melhores práticas de gestão, de uma “administração eficiente e eficaz, que satisfaça as reais necessidades dos cidadãos, ao melhor custo possível, através de mecanismos que desenvolvam serviços de maior qualidade” (Sanchez, 2007, p. 44) levou à adoção de reformas, tais como as que constam na tabela 1.14 *infra*:

Tabela 1.14 - Objectivos a atingir com a reforma na administração pública

– Redução do tamanho do setor público;
– Ênfase nos resultados e na necessidade de serem medidos (Indicadores de avaliação);
– Equilíbrio financeiro (utilizador-pagador);
– Orientação para o cliente;
– Forma de contratação de pessoal mais flexível;
– Qualidade na prestação de serviços públicos;
– Transparência da informação.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa, *et al.* (2006)

No entanto, estas reformas não terão os efeitos pretendidos – melhores serviços ao mais baixo custo e com qualidade - se os principais responsáveis na gestão dos dinheiros públicos, o Governo, os membros eleitos, os gestores e funcionários não atuarem com integridade e com um desempenho eficiente, eficaz e dentro da lei.

É neste sentido que a auditoria pública vem acrescentar valor, uma vez que irá contribuir para a prevenção e deteção das irregularidades financeiras, na dissuasão da corrupção e das práticas indesejáveis na gestão dos dinheiros públicos, coletados ao património individual de cada cidadão.

Na perspectiva de Moreno a auditoria pública consiste num:

“[...] exame metodológico, [...] que deve ser realizado [...] por profissionais devidamente credenciados, habilitados, treinados [...] e integrados nas estruturas de pessoal das organizações públicas de auditoria [...] com capacidade para após análise da matéria examinada formular [...] um juízo de valor, emitir uma opinião técnica e pericial [...] por escrito, de forma concisa e que deva conter [...] conclusões e recomendações.” (Moreno, 2006, pp. 42-44).

Refere ainda que a sua extensão deve abranger todos os campos de gestão dos dinheiros públicos, ou seja a sua obtenção, aplicação, distribuição e fruição por todo o setor público e organizações privadas beneficiárias de dinheiros e valores públicos.

Para a INTOSAI (2004, p. 59), a auditoria pública consiste no:

“[...] exame das operações, atividades e sistemas de determinada organização, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.”

Já de acordo com o Tribunal de Contas (1999, p. 23) a auditoria é:

“[...] um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma só pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.”

Da leitura das três definições de auditoria *supra*, podemos verificar que estão direcionadas para o universo da auditoria pública. Essas não estão somente focalizadas no âmbito financeira, uma vez que estas são mais amplas, pois para além da análise à conformidade ou seja à legalidade e regularidade das operações, ainda englobam a análise de gestão através de um parecer sobre a matéria da organização visada.

Para tal, a auditoria pública deve atuar continuamente e “de forma permanente sobre o que está a acontecer e disseminando as melhores práticas, contribuindo para que a gestão se faça dentro dos princípios que assegurem o máximo de *Value for Money* de cada euro público.” (Costa, *et al.*, 2006, p. 209).

Em Portugal, os mecanismos legais que regulam a auditoria na administração pública, encontram-se estipulados no art.º 12, da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, a Lei base da Contabilidade Pública.

Segundo o mesmo artigo, os serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira são obrigados a ter meios de fiscalização internos e independentes dos órgãos de direção.

Os tipos de controlo encontram-se estipulados no art.º 53, do DL n.º 155/92, de 28 de julho - Regime de Administração Financeira do Estado - onde define a existência de três níveis de controlo - controlo externo, controlo interno e autocontrolo, a saber:

Tabela 1.15 - Níveis de controlo da administração pública

NÍVEIS DE CONTROLO	DESCRIÇÃO
Autocontrolo	Executado pelos departamentos competentes dos próprios serviços e organismos.
Controlo Interno	Executado de forma sucessiva e sistemática através de auditorias realizadas pela IGF, pela DGO e pelo IGFSS, e pelas respetivas Inspeções Gerais de cada Ministério.
Controlo Externo	Efetuada pelo Tribunal de Contas.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de DL n.º 155/92

O autocontrolo e o controlo interno fazem parte dos três níveis de controlo do SCI da Administração Financeira do Estado - Operacional, Setorial e Estratégico -, cujos princípios orientadores se encontram definidos no DL n.º 166/98, conforme referido no ponto 1.1.2.1 do presente capítulo.

Em relação ao Tribunal de Contas, de acordo com o n.º 1, do art.º 1, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto é de sua competência fiscalizar a legalidade e a regularidade das receitas e das despesas públicas e a boa gestão financeira, tendo ainda a plena capacidade de imputar responsabilidades, pelas infrações financeiras detetadas.

O seu controlo pode ser prévio, concomitante e sucessivo.

O controlo prévio consiste na verificação da conformidade com a lei, do cabimento orçamental dos instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras diretas ou indiretas (Tribunal de Contas, 1999 e Marques & Almeida, 2004).

O controlo concomitante é executado ao longo da gestão e encontra-se previsto no art.º 1, da Lei n.º 98/97, sendo atualmente o mais exercido pelo Tribunal de Contas.

Já o controlo *a posteriori* ou sucessivo compreende a apreciação da execução orçamental do Orçamento de Estado e dos Orçamentos das Regiões Autónomas, com o intuito de emitir pareceres acerca das contas, da avaliação dos SCI e ainda para elaboração de auditorias.

No art.º 61, da LEO, é feita referência à colaboração entre os órgãos e serviços de controlo externo e interno, para que seja alcançado o melhor desempenho durante o decorrer das suas funções.

De uma forma resumida, podemos classificar a Auditoria ao setor público conforme a figura 1.11 *infra*:

Quanto ao sujeito que a executa	• Externa, interna e de autocontrolo.
Quanto ao objecto	• Auditoria de legalidade, financeira, de gestão, integrada, de programas, ambientais, de qualidade entre outras.
Quanto à amplitude	• Geral e parcial.
Quanto à periodicidade	• Auditoria permanentes, ocasionais ou únicas e de fim de exercício.
Quanto às modalidades de controlo	• Auditoria prévia ou <i>a priori</i> , simultânea ou concomitante e sucessivas ou <i>a posteriori</i> .
Quanto à exaustão ou profundidade	• Integrais ou completas, por provas ou completas.

Figura 1.11 - Auditoria no setor público

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Tribunal de Contas (1999)

Com as corretas práticas e técnicas aplicadas pelos auditores no decorrer das auditorias e com a obtenção de informação credível, a auditoria pública contribui para a prestação de melhores condutas no serviço público e para a gestão de acordo com os princípios *Value for Money* dos dinheiros públicos.

1.4.1.1. Enquadramento normativo

Para as auditorias do setor público existem normativos emanados pela INTOSAI. Estas normas procuram orientar as Instituições Superiores de Controlo (ISC) de cada país membro da INTOSAI, em procedimentos e práticas de auditoria, frisando no entanto que cada organização deve adaptar as normas à sua realidade.

1.4.1.1.1. Normativo da *International Organization of Supreme Audit Institutions*

As normas de auditoria que enquadram o setor público e que se constituem como a referência atual são as normas da INTOSAI².

² De acordo com o art.º 1 dos seus estatutos a INTOSAI é uma organização autónoma, independente e que foi estabelecida com o objetivo de fomentar o intercâmbio de ideias e experiências entre as ISC.

Em Portugal, estas normas são adotadas quer pelo Tribunal de Contas, no âmbito do controlo externo, quer pelas organizações pertencentes aos segundo e terceiro nível do SCI da Administração Financeira do Estado (nível setorial e nível estratégico) no que diz respeito às suas auditorias.

A necessidade de adoção de um normativo internacional teve como premissa proporcionar aos auditores meios de atuação acerca da estrutura de procedimentos e práticas a serem aplicada e seguidas durante as auditorias, pelas organizações fiscalizadoras superiores - os Tribunais de Contas.

A INTOSAI emite dois tipos de normas profissionais, as internacionais para as organizações Superiores de Controlo as *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) e as diretrizes para a Boa Governação.

Para além de contribuírem para o incremento das boas práticas, da qualidade da credibilidade dos trabalhos de auditoria, e do profissionalismo dos auditores, as normas ISSAI fixam os seguintes princípios de boas práticas e de responsabilização e transparência adotados pelo Tribunal de Contas (Tribunal de Contas, 2013):

- executar as suas atribuições ao nível da responsabilidade e transparência (*accountability*);
- produção de normas, processos e métodos de auditoria claros e transparentes;
- auditores com elevado padrão de ética e de integridade;
- transparência e divulgação das atividades e resultados de auditoria, através da internet e da comunicação social.

A sua estrutura está “sustentada num corpo completo e atualizado de normas profissionais e de orientações de boas práticas para os auditores do setor público” (Tribunal de Contas, 2013, p. 6) .

Encontram-se categorizadas em quatro níveis hierárquicos, e constituem uma ferramenta de análise e de estudo para os auditores, através da descrição de

É um organismo filiado na Organização das Nações Unidas e nele podem participar todos os países e agências das Nações Unidas. As primeiras normas de auditoria emanadas pela INTOSAI foram publicadas em 1992 pelo Comité de normas de auditoria no XIV Congresso da INTOSAI, tendo sido revistas no congresso seguinte em 1995. Posteriormente, em 1998 no XVI Congresso da INTOSAI, estas normas foram completadas com o Código de Ética baseado na Declaração de Lima sobre os princípios básicos de auditorias das ISC e foram ainda aprovadas e publicadas as “15 linhas de diretrizes europeias relativas à aplicação das normas de auditoria da INTOSAI a todas as principais áreas do processo de auditoria, bem como no âmbito da auditoria das atividades da União Europeia” (Costa & Friza, 2000, p. 1).

requisitos e de procedimentos relativos ao ambiente de gestão e execução da auditoria no setor público, a saber:

Tabela 1.16 - Níveis hiérarquicos das ISSAI

NÍVEIS	DESCRIÇÃO
Nível 1 Princípios Fundamentais (ISSAI1)	Contém os trâmites fundamentais e as orientações das auditorias a serem adotadas pelas ISC, tais como a sua independência e dos seus membros, e os tipos e métodos de controlo. A partir desta ISSAI foram elaboradas as restantes.
Nível 2 Requisitos prévios de funcionamento das ISC (ISSAI 1-99)	Descreve os requisitos necessários para o adequado funcionamento das ISC, tais como a independência, transparência, ética, controlo de qualidade e as boas práticas de funcionamento por parte das organizações e seu pessoal.
Nível 3 Princípios fundamentais das Auditorias (ISSAI 100-999)	Encontram-se repartidos em quatro normas que descrevem quais as práticas profissionais que devem ser adotadas pelas organizações durante as auditorias.
Nível 4 Diretrizes de Auditoria	Explanam de uma forma mais específica, detalhada e operativa os princípios fundamentais a serem adotados durante a prática das auditorias pelas organizações. Pretendem proporcionar as bases necessárias às organizações para a elaboração das suas normas acordo com as suas necessidades.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Hernández (2013)

Estas normas estão estruturadas em quatro partes:

- postulados básicos;
- normas gerais;
- normas de execução;
- normas para a elaboração de relatórios.

A figura 1.12 *infra* resume os elementos constituintes de cada parte:

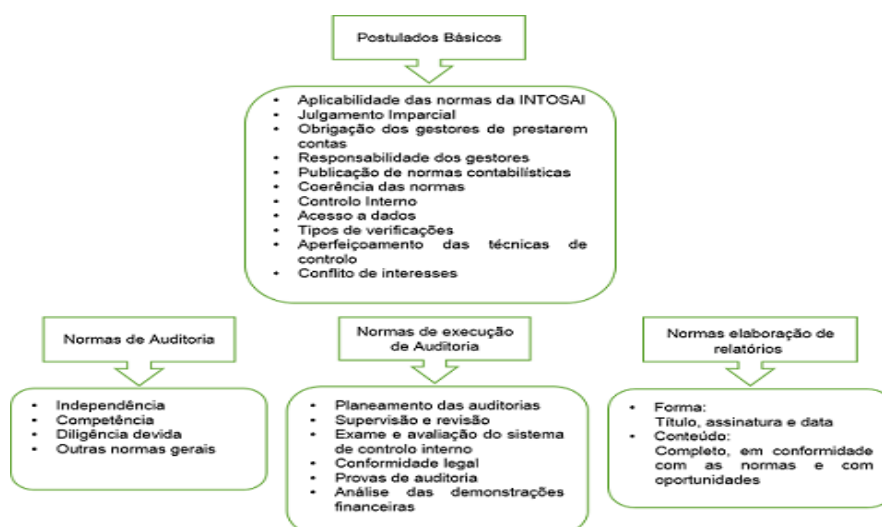


Figura 1.12 - Estruturas de elaboração das normas da INTOSAI

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa & Friza (2000)

Para Costa & Friza (2000), os princípios básicos de auditoria são um conjunto de assunções, premissas consistentes, princípios lógicos e requisitos, com o objetivo de proporcionar aos auditores auxílio na condução das suas auditorias, na formulação das suas opiniões e na elaboração dos seus relatórios.

Consideram que as normas gerais, descrevem os requisitos considerados essenciais aos auditores e organizações auditadas, durante o desenrolar das suas tarefas de controlo e na elaboração de relatórios, para que estes sejam efetuados de forma adequada e eficaz.

As de execução proporcionam os critérios e regras de investigação a serem seguidos pelos auditores, com o intuito de os auxiliar nas suas intervenções, para que estas sejam objetivas, sistemáticas e equilibradas. Estas normas articulam-se com as gerais e com as de elaboração de relatórios.

Referem ainda que as normas constituem-se como um guia de ajuda na elaboração de relatórios, não substituindo no entanto o prudente critério do auditor, aquando do seu fundamento de opinião, do seu parecer ou na elaboração de um relatório. Estabelece a forma de como o auditor deve elaborar o seu relatório - que deve ser de forma adequada, construtiva, de fácil entendimento e imparcial.

A adoção destas normas, segundo o Tribunal de Contas (2013), propicia a obtenção de valores e benefícios, nomeadamente:

- trabalhos de auditoria com qualidade;
- credibilidade às ISC;
- boas práticas de governação e de gestão pública, devido ao profissionalismo dos auditores e condutas éticas.

1.4.1.1.2. Normativo do Tribunal de Contas

Ao nível nacional, nomeadamente no controlo externo, as normas vigentes são as emanadas pelo Tribunal de Contas no seu Manual de Auditoria e dos Procedimentos de Verificação.

Para execução das suas atividades de controlo e de auditoria, esta rege-se de acordo com os “princípios, métodos e técnicas geralmente aceites e constantes de manuais de auditoria e de procedimentos por ela aprovados” (cf. n.º 2, do art.º 4, da Resolução 3/98, de 4 de junho).

Nos casos em que não exista referência no respetivo regulamento, esta tem a incumbência de seguir e de se orientar de acordo com o estipulado nas “normas de auditoria e contabilidade geralmente aceites, pelas normas aprovadas no âmbito da União Europeia e pelas normas aprovadas no âmbito da INTOSAI (cf. n.º 1, do art.º 83, da Resolução n.º 3/98).

As normas constantes no referido manual destinam-se a orientar a atividade de controlo financeiro do Tribunal de Contas e devem ser seguidas pelo auditor durante o desenrolar da sua atividade. Não o dispensando, porém, de adequar os seus procedimentos à realidade do processo a auditar, quando se verifique necessário, devendo para tal fazer menção no relato de auditoria.

1.4.1.1.3. Normativo do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado

No âmbito do SCI da Administração Financeira do Estado, vigora o Manual de Auditoria do Conselho Coordenador, cujos princípios orientadores e metodologias, têm o propósito de direccionar as auditorias das organizações integrantes do seu sistema, de acordo com o instituído no art.º 1, do DL n.º 166/98.

Tendo em conta que ao SCI da Administração Financeira do Estado se encontra incumbido do controlo da administração pública nas áreas orçamental, económica, financeira e patrimonial, o seu manual procura auxiliar as organizações na execução desses controlos, de uma forma sistematizada e homogénea e de acordo com legislação nacional e com as normas e princípios de auditoria internacionalmente aceites da INTOSAI.

No entanto este é perentório ao afirmar que cabe a cada organização elaborar o seu próprio manual, desenvolver e adaptá-lo às suas características e necessidades, sem no entanto descuidar os princípios gerais, contidos no Manual de Auditoria do Conselho Coordenador.

Com a sua elaboração o SCI da Administração Financeira do Estado pretendeu contribuir para a criação de um referencial de análise comum, baseado nos seguintes fatores (Conselho Coordenador, 2004):

- a consolidação dos conceitos e dos princípios geralmente utilizados em auditoria;
- o estabelecimento de instrumentos de trabalho, tendo em vista a uniformização de procedimentos pelas organizações do SCI da Administração Financeira do Estado;
- a flexibilidade de utilização.

A abordagem de auditoria e princípios, definidos pelo manual do Conselho Coordenador, bem como pelos manuais das organizações, são considerados de aplicação obrigatória, tanto por parte dos seus auditores, como pelos representantes de empresas privadas de auditoria, contratadas pelas organizações do SCI da Administração Financeira do Estado.

1.4.1.2. Processo e fases de auditoria

A INTOSAI, através das suas normas de procedimentos, procura estabelecer orientações e critérios a serem seguidos durante as auditorias pelas ISC, com o propósito de que estas sejam objetivas, sistemáticas e equilibradas.

As suas orientações são aplicáveis a todo o tipo de auditorias e estabelecem como procedimentos os seguintes conforme tabela 1.17 *infra*:

Tabela 1.17 - Procedimentos a aplicar nas auditorias segundo a INTOSAI

– O auditor deve planear as suas auditorias com o objetivo de que estas sejam executadas com qualidade e de forma eficaz, eficiente e económica;
– A equipa de auditoria deve ser adequadamente supervisionada durante a execução da auditoria e a documentação obtida deve ser revista por um superior hierárquico;
– O auditor ao definir a extensão e o escopo da auditoria deve avaliar o controlo interno da organização;
– Nas auditorias operacionais e de regularidade o auditor deve planear adequadamente por forma a garantir a deteção de erros, irregularidades e atos ilegais;
– Nas auditorias operacionais devem ser observadas as leis e os regulamentos aplicáveis. Nas de regularidade, consideradas como uma parte essencial da auditoria pública, é necessário colocar todos os meios à sua disposição, a integridade e a validade do orçamento e das contas públicas, através da examinação das contas demonstrações financeiras, com o intuito de verificar que as operações foram corretamente contraídas, autorizadas, liquidadas e registadas;
– É necessário a obtenção de provas adequadas, pertinentes e razoáveis para fundamentar a opinião e as conclusões do auditor;
– A análise às demonstrações financeiras deve ser feita através de uma fundamentação sólida para proporcionar um parecer sobre elas.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de INTOSAI (2005)

Para a realização das auditorias é necessário efetuar o planeamento, a execução e por fim o relato, com a comunicação da conclusão e das eventuais recomendações. A INTOSAI faz ainda referência à análise do controlo interno e da gestão do risco, à observância às leis e regulamentos, às evidências de auditoria e ao exame das demonstrações financeiras.

Estes procedimentos tanto são aplicáveis na fase do planeamento como na de execução, tendo em conta que o auditor antes de se deslocar à organização já deverá ter efetuado uma análise prévia à informação solicitada ou a outra obtida por outros meios. Esta análise permite ainda ao auditor estabelecer um critério sobre o que analisar e como analisar quando se encontra na organização.

1.4.1.2.1. Planeamento

Na fase de Planeamento, de acordo com a INTOSAI (2005), o auditor deve planear as suas auditorias, com o intuito de garantir que estas sejam executadas de forma eficaz, eficiente económica e com qualidade.

Ao planear, os auditores devem seguir os seguintes procedimentos:

Tabela 1.18 - Procedimentos a adotar no planeamento segundo a INTOSAI

– Obter informação da organização com o intuito de avaliar os riscos e os pontos importantes a serem auditados;
– Definir o objetivo e o escopo da auditoria;
– Efetuar uma análise preliminar para determinação do método a ser utilizado e da natureza e extensão dos testes;
– Elaborar um orçamento e cronograma para a auditoria;
– Determinar as necessidades de pessoal para constituição da equipa;
– Informar a organização a ser auditada do escopo, dos objetivos e dos critérios estabelecidos para a auditoria e discuti-los sempre que necessário.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de INTOSAI (2005)

Para o Tribunal de Contas (1999), Conselho Coordenador (2004) e, Marçal & Marques (2011) o planeamento é essencial para determinar qual a forma de abordar a auditoria a realizar, assim como a extensão e profundidade dos testes. É um processo dinâmico sujeito a possíveis alterações, desde que consideradas pertinentes.

Estes consideram que é necessário obter informação da organização a auditar e elaborar um plano de auditoria, com o intuito de contemplar o âmbito e a natureza da auditoria, quais os riscos a analisar, qual a metodologia e procedimentos a adotar, os recursos necessários para a sua realização e a respetiva calendarização.

Explana ainda o Tribunal de Contas (1999) que o auditor antes de iniciar o seu trabalho, deve obter a informação necessária da realidade a auditar, para desenvolvimento do seu programa de trabalho, a fim de permitir:

- conhecer a estrutura, a atividade e a organização administrativa e contabilística da organização, incluindo os sistemas de controlo interno e de gestão;
- formular uma opinião sobre as áreas de maior risco;
- identificar os domínios em que se irá justificar e aprofundar o exame.

Esta informação poderá ser obtida através de (Tribunal de Contas, 1999; Conselho Coordenador, 2004):

- legislação relativa ao enquadramento legal da organização;
- visita à organização;
- entrevistas com responsáveis;
- planos operacionais e estratégicos;
- relatórios de atividades e de gestão;

- orientações internas, manuais de procedimentos, organogramas e atribuições de responsabilidades;
- orçamentos e informações contabilísticas;
- consulta a relatórios de auditoria e de controlo já efetuados e análise as conclusões e recomendações.

Existe ainda menção, por parte do Conselho Coordenador (2004), da necessidade de efetuar o levantamento do controlo interno instituído na organização, na fase de planeamento, através de entrevistas, questionários ou mesmo por visitas preliminares à organização.

Já a INTOSAI (2005) faz referência ao mesmo, ao considerar que para o auditor estabelecer a extensão e alcance da auditoria necessita de avaliar o grau de confiança do controlo interno.

Após esta análise à informação obtida é elaborado o plano global de auditoria e deve contemplar os seguintes aspetos conforme tabela 1.19 *infra*:

Tabela 1.19 - Aspetos a seguir no plano global de auditoria

–	Objetivos, natureza e âmbito da auditoria;
–	Análise de risco (riscos inerentes e de controlo);
–	Metodologia e procedimentos a adotar;
–	Definição do risco de auditoria aceitável;
–	Constituição da equipa, elementos necessários e sua quantificação;
–	Calendarização;
–	Orçamentação da ação;
–	Programas de trabalho.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Tribunal de Contas (1999); Conselho Coordenador (2004)

Este é considerado um documento essencial para o desenvolvimento da auditoria, uma vez que estabelece a orientação a seguir nos trabalhos.

Como etapa final da fase do planeamento, consta a elaboração dos programas de trabalho. Estes programas são executados a fim de identificar as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar, de acordo com os objetivos específicos da auditoria.

Compreendem uma explicação detalhada dos procedimentos de verificação a desenvolver por área e deverá estabelecer o âmbito dos testes de auditoria a efetuar,

fazer referência aos procedimentos ou técnicas de auditoria a aplicar e estabelecer o calendário (em horas ou dias) por área.

Servem para a obtenção das provas de auditoria adequadas, suficientes e fiáveis, por forma a permitirem formalizar uma opinião com um grau de segurança razoável.

Estes programas de trabalho poderão ser ainda difundidos na forma de *check-list*, e terão que ser adequados e ajustados a cada tipo de auditoria (Conselho Coordenador, 2004).

Em resumo o Programa de Trabalho deve conter os seguintes elementos de acordo com a tabela 1.20 *infra*:

Tabela 1.20 - Elementos a constar no programa de trabalho

–	Estimativa do risco inerente e risco de controlo e o nível de segurança a obter através de testes substantivos;
–	Estimativa da materialidade;
–	Critérios para a seleção das amostras;
–	Quais os testes de controlo e substantivos a realizar;
–	Informação da necessidade de obtenção de ajuda por parte de técnicos, outros auditores ou peritos.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Conselho Coordenador (2004)

1.4.1.2.2. Execução

Na fase de execução, o auditor concretiza o seu trabalho de campo e aplica os procedimentos e métodos estabelecidos na fase anterior (Marçal & Marques, 2011).

De acordo com a INTOSAI (2005), para que o auditor possa fundamentar as suas opiniões e conclusões obtidas, no decurso da auditoria necessita de obter evidência adequada, pertinente e razoável.

Nesta fase o auditor identifica as áreas, as operações, os registos ou documentos a analisar, em conformidade com os objetivos definidos no plano de auditoria. Para esta análise o auditor deve sempre que possível, preferir provas escritas e obtidas diretamente pelo próprio, e os procedimentos para obtenção de prova devem-se materializar através de testes (Tribunal de Contas, 1999; Conselho Coordenador, 2004).

Esta fase permite ao auditor realizar testes e obter provas ou evidências de auditoria e compreende as seguintes etapas:

- análise ao controlo interno da organização e da sua implementação e da gestão do risco;
- elaboração do programa de auditoria;
- e realização das verificações.

Posteriormente, para cada etapa, o auditor estabelece os procedimentos considerados pertinentes, de forma a permitir (Tribunal de Contas, 1999):

- o levantamento dos processos da organização e o seu registo de forma descritiva, em fluxograma ou mista;
- e ainda a realização de testes de conformidade analíticos e de substanciação, para obtenção de provas suficientes e para sustentação das suas observações da auditoria.

Considera ainda, que aquando da conclusão do trabalho de campo, o auditor deverá efetuar uma avaliação aos dados recolhidos, através:

- da verificação da exatidão das informações e das provas obtidas;
- dos erros detetados, da sua gravidade ou da sua correção;
- e das deficiências encontradas no controlo interno.

A fim de que este possa formular uma avaliação global dos resultados da auditoria e redigir o seu relatório.

1.4.1.2.3. Relato

Na fase do relato, as normas da INTOSAI (2005), consideram que o auditor deve no final da auditoria, redigir um parecer ou relatório de forma imparcial e construtiva, com as constatações consideradas pertinentes, isento de incertezas ou ambiguidades, com apenas factos fundamentados em provas legítimas.

Refere ainda, que nos seus relatórios deve ser mencionado, se as organizações cumpriram com as leis e regulamentos aplicáveis, da existência de atos ilegais e de fraudes e do seu SCI se este for ineficiente.

Para o Tribunal de Contas (1999), o relatório de auditoria explana a opinião e conclusão do auditor sobre os factos analisados. Deve descrever de forma imparcial

os factos constatados, não devendo ser vago ou ambíguo, e todas as informações nele contidas devem estar apoiadas em provas suficientes e pertinentes.

A opinião do auditor deve ser construtiva e as recomendações emanadas devem ser pertinentes e objetivas (Tribunal de Contas, 1999). Deve ainda, se considerar necessário, dar sugestões de resolução que considere adequadas, para fazer face aos erros detetados (Marçal & Marques, 2011).

Já o Conselho Coordenador (2004) refere que os relatórios devem ser elaborados de forma clara, conclusivos e operacionais, para permitir, aos respetivos utilizadores finais, a sua compreensão e a tomada de medidas.

Considera que o auditor para além de expressar a sua opinião, deverá ainda “identificar a natureza e o objeto do trabalho, descrever as responsabilidades do órgão de gestão e as suas próprias, bem como o âmbito do trabalho efetuado.” (Conselho Coordenador, 2004, p. 42).

O parecer de auditoria no relatório deverá indicar de forma clara, individual ou mesmo em simultâneo, se se trata de um parecer pleno ou com reservas, ou informações consideradas importantes mas que não alteram a opinião do auditor, isto é, as ênfases (Conselho Coordenador, 2004; INTOSAI, 2005).

As reservas podem ser por limitação de âmbito e no seu limite máximo escusas de opinião ou por desacordo ou opinião adversa.

As opiniões por limitação de âmbito resultam da impossibilidade de o auditor obter prova de auditoria suficiente, através de procedimentos de auditoria considerados imprescindíveis e que não podem ser substituídos por procedimentos alternativos, impedindo a formulação de uma opinião sobre a organização no seu todo (Conselho Coordenador, 2004).

Já as opiniões por desacordo resultam da obtenção de prova de auditoria suficientes, mas com distorções tão profundas que possam induzir a erros e que não permitam o auditor elaborar um parecer de auditoria, sendo desta forma substituído por uma declaração de impossibilidade (Conselho Coordenador, 2004).

1.4.1.2.4. Contraditório

O contraditório permite à organização auditada pronunciar-se sobre as asserções, conclusões e recomendações emanadas no projeto de relatório, dando desta forma a possibilidade de as confirmar ou contestar, ou mesmo permitir a apresentação de novos dados ou informações que ajudem a esclarecer os factos apresentados.

Posteriormente, e após inclusão das alegações, respostas ou observações dadas pelas organizações durante o contraditório, deverá o auditor elaborar o relatório final (cf. art.º 13, da Lei n.º 98/97).

As recomendações finais do relatório permitirão ao auditor verificar o seu cumprimento e aplicação quando fizer o *follow-up* à organização, a fim de apurar a sua eficácia e obtenção dos efeitos pretendidos.

1.4.1.2.5. Técnicas e metodologias nas auditorias

O auditor, para poder dar uma opinião fundamentada, necessita de obter prova suficiente, para adotar as técnicas e metodologias que considerar pertinentes e que se adequem ao procedimento auditado.

1.4.1.2.6. Obtenção de prova

De acordo com a INTOSAI (2005), para que o auditor possa fundamentar as suas conclusões e opiniões deve obter provas adequadas, pertinentes e razoáveis.

Para obter a prova de auditoria necessita de efetuar um ou vários procedimentos, que não são mais do que métodos ou técnicas efetuadas durante a realização da análise e que irão permitir a formulação da sua opinião (Costa, 2014).

Com base nos autores estudados, Tribunal de Contas (1999), Conselho Coordenador (2004), Marçal & Marques (2011) e Costa (2014), os tipos de procedimentos que poderão ser utilizados de forma isolada ou conjunta são os seguintes:

Tabela 1.21 - Tipos de procedimentos para obtenção de prova de auditoria

– Inspeção, que consiste na verificação de registos, documentos de suporte e de determinados bens do cativo;
– Observação, que consiste em observar as práticas e funções dos elementos cometidos num processo ou procedimento;
– Indagação, obtenção de informação ou esclarecimentos de forma escrita ou oral das pessoas intervenientes no processo;
– Confirmação, que é o processo de obtenção e de avaliação de prova através da confirmação direta por parte de pessoal do seio da organização ou perante terceiros;

Tabela 1.21 - Tipos de procedimentos para obtenção de prova de auditoria (continuação)

–	Análise, que se traduz na revisão dos registos contabilísticos e dos saldos de contas de modo a verificar a credibilidade das informações constantes nas demonstrações financeiras;
–	Cálculo, que consiste na verificação da exatidão aritmética da documentação da organização, assim como da adequação do suporte e das bases onde os mesmos foram efetuados;
–	Reprocessamento, que compreende os procedimentos de controlo executados pelo auditor de forma manual ou através de recursos informáticos, realizados originalmente pela organização.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Tribunal de Contas (1999); Conselho Coordenador (2004); Marçal & Marques (2011) e Costa (2014)

A prova deverá ser obtida diretamente ou perante terceiros e de forma escrita, uma vez que a sua credibilidade é influenciada pela fonte de obtenção e pela sua natureza, seja ela documental, oral ou visual.

Esta consideração de prova credível pode ser observada na figura 1.13 *infra*:

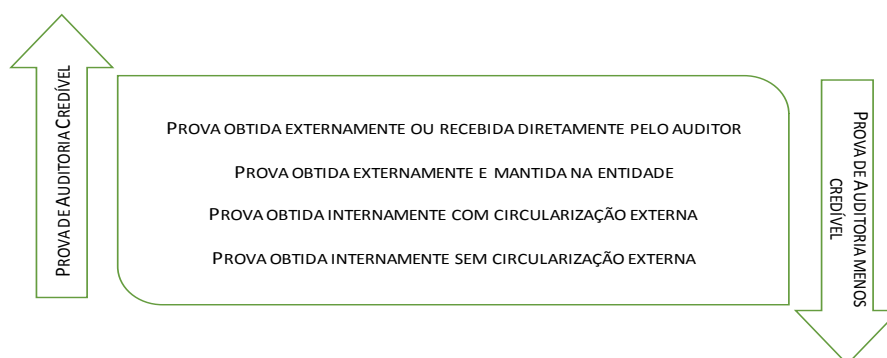


Figura 1.13 - Fundamentação de obtenção de prova credível

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Costa (2014)

1.4.1.2.7. Tipos de testes em auditoria

A prova de auditoria concretiza-se através da realização testes, que podem ser de procedimento, de conformidade, e substantivos - analíticos e de controlo:

Tabela 1.22 - Tipos de testes em auditoria

TIPOS DE TESTES	DESCRIÇÃO
Testes de procedimento	<ul style="list-style-type: none"> – Consistem na seleção de diferentes tipos de operações e acompanhar o seu percurso ao longo de todo o processo e o seu sistema de controlo. Através das constatações obtidas o auditor procura verificar se o seu entendimento sobre o sistema descrito através das suas notas ou fluxogramas está correta. – Estes testes permitem o levantamento e o conhecimento dos sistemas de gestão e controlo da organização.

Tabela 1.22 - Tipos de testes em auditoria (continuação)

Testes de Conformidade	<ul style="list-style-type: none"> – Realizados com o objetivo de confirmar se os procedimentos e medidas de controlo interno adotados são adequados e se funcionam corretamente ao longo do exercício. – Na sua realização são usados três tipos de modalidades: <ul style="list-style-type: none"> • o exame de documentos para verificação da correta aplicação de procedimentos de controlo; • reprocessamento de certas transações para confirmação da verificação e do controlo; • e observação direta das técnicas de controlo, que pode ser complementada com indagações aos intervenientes do procedimento.
Testes Substantivos	<ul style="list-style-type: none"> – Incidem sobre os processamentos contabilísticos, as expressões financeiras, saldos e outros dados financeiros, com o objetivo de verificarem a sua validade e a existência ou não de distorções relevantes. – Os testes podem ser de dois tipos, testes de detalhe de transações ou saldos e testes ou procedimentos analíticos. – Os testes de detalhe consistem na análise a movimentos, saldos de contas e outros registos contabilísticos, para verificação da credibilidade e da informação constante nas demonstrações financeiras. – Os analíticos, na análise a dados e a informações financeiras, através de rácios, tendências, flutuações e variações, para verificação da sua inconsistência ou não, em relação a outras informações relevantes, ou a dados de anos anteriores.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Tribunal de Contas (1999); Conselho Coordenador (2004); Marçal & Marques (2011) e Costa (2014)

1.4.1.2.8. Seleção da amostra

De acordo com a INTOSAI (2005), os resultados, conclusões e recomendações de auditoria, devem ser baseados em informações probatórias, uma vez que não é possível ao auditor obter de forma integral toda a informação acerca da organização.

A seleção da amostra, por parte do auditor, deve ser aleatória, para permitir a obtenção de uma amostra mais representativa de toda a população e com uma segurança razoável (Tribunal de Contas, 1999; Conselho Coordenador, 2004; Costa, 2014).

Qualquer que seja o tipo de amostra escolhida por parte do auditor, o seu trabalho deve ser executado em quatro fases distintas (Costa, 2014):

- determinar primeiro o tamanho da amostra;
- posteriormente selecionar e identificar a amostra a utilizar;

- aplicar os procedimentos de auditoria que considere apropriados aos itens selecionados;
- e por fim avaliar os resultados obtidos da amostra.

A determinação da dimensão da amostra pode ser efetuada através de uma fórmula estatística ou do julgamento profissional do auditor, no entanto, deverá ter em consideração a existência ou não de outras fontes, que possibilitem a avaliação do grau de confiança dos controlos ou procedimentos adotados, no processo a analisar (Tribunal de Contas, 1999).

Quanto maior a amostra, maior será a segurança nas conclusões a obter, pelo que o auditor aquando na sua seleção deverá verificar se (Tribunal de Contas, 1999):

- os procedimentos e controlos existentes em cada área são adequados ou não;
- os procedimentos no sistema sujeito a testes estão a ser relevantes;
- os objetivos estabelecidos para o sistema podem ser afetados pela ineficácia ou falta de procedimentos.

O tipo de amostragem a utilizar poderá ser de dois tipos: métodos estatísticos e não estatísticos.

Segundo Costa (2014) os estatísticos consistem na utilização de análises matemáticas, baseadas em probabilidades, para determinação do tamanho da amostra, dos elementos que a integram e na avaliação dos seus resultados.

A sua utilização permite obter e determinar uma amostra eficiente, medir a suficiência da prova, avaliar de forma mais fácil os resultados obtidos, e quantificar os riscos encontrados na amostragem.

Em relação aos não estatísticos, ou também denominados de apreciação, Costa (2014) refere que estes são determinados pelo auditor através de um critério subjetivo. Apoiado na sua apreciação, juízo e critério determina o tamanho da amostra, os elementos a integrar e a avaliação dos resultados.

As técnicas de seleção de amostra utilizadas, para a amostragem estatística, são a amostragem sobre valores acumulados, por unidade monetárias e numérica (Tribunal

de Contas, 1999; Conselho Coordenador, 2004; Marçal & Marques, 2011; Costa, 2014).

Já para a amostragem não estatística, podem ser utilizadas as técnicas de amostragem por blocos, sistemática, por valores estratificados, por números aleatórios e por atributos (Tribunal de Contas, 1999; Conselho Coordenador, 2004; Marçal & Marques, 2011; Costa, 2014).

A descrição de cada tipo de amostragem encontra-se desenvolvida de acordo com o anexo A do presente trabalho.

CAPÍTULO 2 - OBJECTIVOS E METODOLOGIA

Neste capítulo irão ser abordados, de forma sucinta, os objetivos estabelecidos bem como a metodologia adotada para o presente trabalho.

Tratando-se de um estudo de caso é dado algum destaque a este método realçando as suas principais características.

2.1. Objetivos

Para a realização do estágio do presente relatório foram estabelecidos dois tipos de objetivos, os gerais e os específicos que são seguidamente desenvolvidos.

2.1.1. Objetivos gerais

O estágio de natureza profissional realizado na IGDN teve dois objetivos gerais.

O primeiro consistiu em dar continuidade à formação académica e profissional da estagiária e à sua execução em ambiente real, de modo a permitir o desenvolvimento e o enriquecimento dos conhecimentos obtidos, relacionados com as técnicas e métodos necessários ao desempenho da atividade de auditoria, a serem aplicados num futuro próximo, dentro da instituição onde a mesma está inserida - quadros do Exército Português.

O segundo objetivo, relacionado com a elaboração do presente trabalho escrito, visou apresentar as principais atividades desenvolvidas durante o estágio e as conclusões obtidas, nas quatro auditorias em que a estagiária teve oportunidade de participar em diferentes entidades, bem como as principais competências profissionais e pessoais adquiridas.

2.1.1. Objetivos específicos

Para concretização dos objetivos gerais referidos, foram definidos objetivos de carácter mais específico, os quais visavam:

- deter o saber aprofundado sobre a missão, atribuições, competências e atividades prosseguidas pela IGDN, nos termos do enquadramento legal em vigor;
- conhecer o conceito chave de auditoria e a sua tipologia, tendo por base o Modelo de Avaliação de Riscos, as características e perfil do auditor, os valores, princípios e normas de conduta e os diferentes níveis de responsabilidades dos interlocutores;

- caracterizar o enquadramento normativo do sistema de controlo na administração pública de acordo com legislação em vigor;
- ter um conhecimento adequado da metodologia de avaliação de risco (conceitos e âmbito), identificação, avaliação, tratamento e monitorização dos processos de gestão do risco;
- deter o domínio das técnicas e metodologias de amostragem, organização de dossiers e avaliação da prova em auditoria;
- conhecer os níveis de responsabilização dos intervenientes no processo de auditoria, no que respeita aos procedimentos a adotar, tramitação processual e formas de participação às organizações competentes;
- conhecer os instrumentos de comunicação existentes entre auditor e auditado;
- elaborar um relatório de auditoria e inspeção de acordo com as normas da IGDN e demais normas nacionais e internacionais em vigor.

2.2. Metodologia

Tendo em consideração os objetivos definidos no ponto anterior, a metodologia seguida para realização do estágio e elaboração do relatório escrito foi a investigação qualitativa, resultante da aprendizagem a partir da experiência no local de trabalho e do método do estudo de caso para a caracterização e compreensão da organização acolhedora do estágio.

Segundo Yin (2015) o estudo de caso é um método de pesquisa que pode ser utilizado quando se pretende obter respostas a questões de “como” ou “porque”, para quando existe pouco controlo sobre eventos por parte do investigador, quando o foco principal é sobre fenómenos contemporâneos inseridos no contexto da vida real e quando existir necessidade de lidar com condições contextuais pertinentes ao estudo para o caso.

Considera Schramm (1971, *apud* Yin, 2015) que este método procura esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões, o motivo da sua aplicação, a forma da sua implementação e os seus resultados.

No entanto, refere ainda Yin (2015), que para desenvolvimento deste método é necessária a existência de um projeto de pesquisa, e que o seu propósito é procurar evitar que as evidências obtidas não permitam obter conclusões sobre as questões iniciais levantadas.

Assim sendo, conforme citado por Philiber, *et al.* (1980, *apud* Yin, 2015), o projeto de pesquisa deverá abarcar o levantamento das questões que se seguem, e deve-se cingir a cinco componentes especialmente importantes:

Tabela 2.1 - Questões e componentes de pesquisa do método de estudo de caso

QUESTÕES	COMPONENTES
Quais as questões que vão ser alvo de estudo;	Questões do estudo;
Quais os dados relevantes;	Proposições se houver;
Quais os dados a recolher;	Unidade(s) de análise;
Como analisar os resultados.	A lógica que une os dados às proposições;
	E os critérios para interpretar as confirmações.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Yin (2015)

A fim de desenvolver estas cinco componentes, é necessário iniciar a formulação e desenvolvimento de uma teoria antes do levantamento de dados, uma vez que ajudará na generalização dos resultados do estudo de caso.

No entanto, ainda segundo Yin (2015) é importante o pesquisador perceber desde o início o propósito da investigação do estudo de caso, ou seja, é necessário perceber as questões, fazer julgamentos e demonstrar inteligência durante a fase de recolha de dados. Refere ainda a necessidade de este ter a capacidade de:

- fazer boas perguntas;
- saber ouvir sem se deixar levar pelas suas próprias ideologias ou preconceitos;
- ser adaptável e flexível para conseguir perceber quando situações novas possam ser vistas como oportunidades e não ameaças;
- ter uma clara noção dos assuntos que estão a ser estudados;
- ser imparcial em relação a ideias preconcebidas, ter mente aberta, ser sensível e atento a provas contraditórias.

Para adquirir as evidências necessárias ao seu estudo de caso, o pesquisador pode obtê-las através de documentos, registos em arquivo, entrevistas, observações diretas, observação do participante e artefactos físicos.

Segundo Benbasat, *et al.* (1987), as características do método estudo de caso podem ser descritas, de forma resumida, de acordo com a tabela que se segue:

Tabela 2.2 - Características do método de estudo de caso

– A examinação do fenómeno é efetuada no seu ambiente natural;
– A recolha dos dados é feita através de diversos meios;
– Poucas ou somente uma entidade (pessoa, grupo ou organização) é examinada;
– Este método é mais adequado para a exploração, classificação e desenvolvimento de hipóteses para obtenção do conhecimento;
– O pesquisador deve ser recetivo à exploração;
– Entre manipulação e controlo experimental não existe ligação;
– A obtenção dos resultados depende da capacidade de integração do pesquisador;
– Caso o pesquisador desenvolva novas hipóteses, pode ocorrer mudança de escolha dos locais e dos métodos de recolha de informação;
– O método é utilizado para o estudo das questões de “porque” e “como” e o seu foco é nos acontecimentos atuais.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Benbasat, *et al.* (1987)

Já o método de pesquisa qualitativo tem como fonte principal os dados, pelo que o pesquisador tem necessidade de desenvolver um trabalho de campo mais intensivo e de ter um contato direto com o ambiente e objetos de estudo em questão (Prodanov & Freitas, 2013).

Estes autores consideram ainda que neste método os dados obtidos são descritivos e retratam o maior número possível de elementos estudados. Preocupa-se mais com o processo do que com o produto e não existe a necessidade de comprovar hipóteses previamente estabelecidas na análise dos dados adquiridos, não implicando no entanto a eliminação da existência de um quadro teórico que direcione a obtenção, análise e interpretação dos dados.

Os dados qualitativos são considerados por Goldenberg (2004) como situações específicas. São dados não padronizáveis, o que obriga à flexibilidade e criatividade por parte do pesquisador aquando da recolha e análise dos dados. Uma boa pesquisa depende da sensibilidade, intuição e experiência do pesquisador.

Assim sendo, e de uma forma resumida, poder-se-á dizer que o método qualitativo:

Tabela 2.3 - Método de pesquisa qualitativa

Foco de Pesquisa	Qualidade (natureza e essência).
Metas de Investigação	Entendimento, descrição, descoberta, generalização e hipótese.
Amostra	Pequena e não representativa.
Obtenção de dados	Pesquisador é o principal interveniente (entrevista, observação).
Modo de Análise	Indutivo por parte do pesquisador.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Prodanov & Freitas (2013)

Relativamente à metodologia adotada e para tornar possível responder aos objetivos indicados no ponto 2.1 do presente capítulo, foram definidas diferentes fases e métodos de investigação para o desenvolvimento do estágio. Assim,

- na primeira fase foram analisados os fundamentos teóricos de auditoria e os fundamentos normativos. Estes, baseados sobretudo nas Normas Internacionais de Auditoria Pública, as ISSAI e em outras normas profissionais de auditoria aplicáveis. Foi ainda estudada a legislação legal e regulamentar aplicável à IGDN e foi dedicada especial atenção aos indicadores de desempenho, relacionados com o enquadramento da IGDN;
- a segunda fase consistiu na participação em auditorias, e outras ações de controlo e na elaboração de um relatório preliminar de auditoria;
- na terceira fase foram elaboradas as considerações relativas à relevância da auditoria realizada e à perspetiva ao nível das competências adquiridas, do trabalho desenvolvido e dos principais procedimentos realizados.

Durante as três fases acima, a recolha dos dados foi baseada nos seguintes métodos de investigação:

- análise documental - livros e outros materiais relevantes para o estudo, tais como Leis, Decretos-Lei, normas profissionais de auditoria e outros documentos;
- obtenção de informação específica e detalhada sobre a atividade da IGDN, riscos inerentes, objetivos, sistema de controlo interno, entre outros.

CAPÍTULO 3 - APRESENTAÇÃO E ENQUADRAMENTO DA ORGANIZAÇÃO

Neste capítulo irá ser abordado o enquadramento organizacional e respetivos instrumentos e mecanismos de gestão da IGDN.

Será feita uma descrição da metodologia e processo de Auditoria da IGDN que se enquadra no âmbito da gestão do risco, segundo o COSO II (2004).

Considerando que os procedimentos de auditoria adotados pela organização se encontram estipuladas no seu Manual de Auditoria e Inspeção, será ainda descrito o modelo de gestão de risco adotado pela IGDN e a sua aplicação no processo de auditoria.

3.1. Apresentação da Inspeção-Geral da Defesa Nacional

De seguida irá ser dada ênfase à apresentação da organização acolhedora do estágio, a fim de dar conhecimento do respetivo enquadramento organizacional e dos instrumentos de gestão, bem como da metodologia e processo de auditoria adotado de acordo com o modelo de gestão de risco.

3.1.1. Enquadramento Organizacional

O MDN tem por “missão a preparação e execução da política de defesa nacional e das Forças Armadas, no âmbito das atribuições que lhe são conferidas pela Lei de Defesa Nacional, bem como assegurar e fiscalizar a administração das Forças Armadas e dos demais serviços e organismos nele integrado” (cf. art.º 1, do DL n.º 183/2014, de 29 de dezembro).

As suas atribuições são prosseguidas

“através das Forças Armadas e dos serviços integrados na administração direta do Estado, de organismos integrados na administração indireta do Estado de órgãos consultivos, de outras estruturas e de organizações integradas no SEE” (cf. art.º 3, do DL n.º 183/2014).

As Forças Armadas são parte integrante da administração direta do Estado, através do MDN, e compreendem (cf. n.º 1, do art.º 4, do DL n.º 183/2014):

- o Estado-Maior General das Forças Armadas;
- e os seus ramos, a Marinha, o Exército e a Força Aérea.

Sob égide do MDN, compreendem ainda os seguintes serviços centrais (cf. n.º 2, do art.º 4, do DL n.º 183/2014):

- a Secretaria-Geral;
- a IGDN;
- a Direcção-Geral de Política de Defesa Nacional;
- a Direcção-Geral de Recursos da Defesa Nacional;
- o Instituto da Defesa Nacional;
- e a Polícia Judiciária Militar.

A IGDN é dotada de autonomia administrativa e tem por missão assegurar numa perspectiva sistémica, preventiva e pedagógica, o acompanhamento e avaliação permanente da execução das políticas na área da defesa (cf. n.º 1, do art.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 9/2015, de 31 de julho):

- contribuindo para a melhoria do funcionamento das estruturas da Defesa Nacional;
- apreciando a legalidade e regularidade dos atos praticados pelas Forças Armadas, serviços e organismos do MDN, sujeitos à superintendência ou tutela do Ministro da Defesa Nacional;
- e avaliando a sua gestão e resultados, através da realização de auditorias e outras ações de controlo.

Ainda de acordo com o estabelecido no Decreto mencionado, tem como atribuições as seguintes:

Tabela 3.1 – Atribuições da IGDN

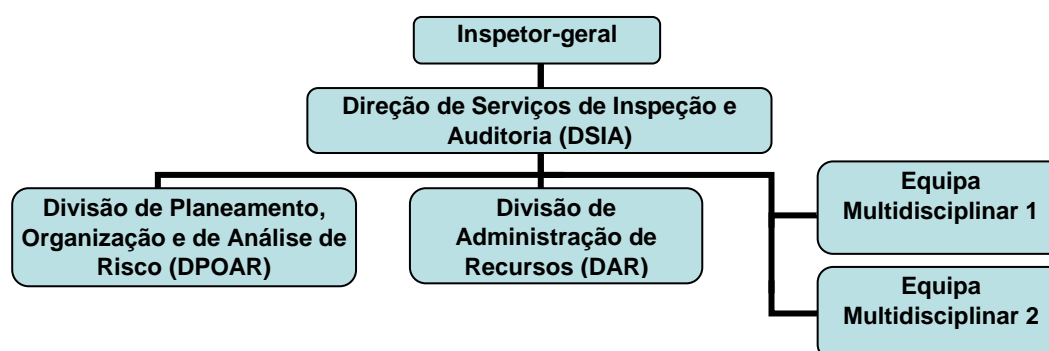
– Realizar auditorias no âmbito do MDN, e de acordo com as responsabilidades cometidas ao SCI da Administração Financeira do Estado, numa perspectiva preventiva e pedagógica, através da avaliação integrada e acompanhamento dos riscos existentes nos processos das organizações auditadas;
– Realizar inquéritos, sindicâncias, peritagens e outras ações que lhe sejam superiormente determinadas;
– Assegurar a obtenção e o fornecimento de indicadores de desempenho relevantes para a gestão e restantes funções de suporte à governação;

Tabela 3.1 – Atribuições da IGDN (continuação)

–	Planear e coordenar a realização de parcerias estratégicas, nacionais e internacionais, tendo em vista identificar, organizar e divulgar boas práticas de auditoria e de gestão;
–	Realizar estudos, informações e relatórios no domínio da análise de risco, bem como outros trabalhos sobre matérias da competência da IGDN;
–	Assegurar a articulação com os órgãos de controlo interno dos serviços e organismos do MDN e de inspeção dos ramos das Forças Armadas, em cooperação e partilha de informação sobre os órgãos ou serviços auditados pela IGDN, bem como sobre as boas práticas de auditoria e de gestão adotadas, para garantir a racionalidade, complementaridade e sinergia das intervenções.

Fonte: Elaboração própria, adaptado do n.º 2, do art.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 9/2015

A estrutura orgânica encontra-se organizada de acordo com a figura 3.1 *infra*:

**Figura 3.1 - Organograma da IGDN à data de dezembro de 2014**

Fonte: Elaboração própria, adaptado do Despacho n.º 15390/2013, de 26 de novembro

A DSIA é uma unidade orgânica nuclear (cf. art.º 1, da Portaria n.º 87/2012, de 30 de março) e integra 2 unidades orgânicas flexíveis, a DPOAR e a DAR (Despacho n.º 15390/2013).

Compreende ainda duas equipas multidisciplinares às quais compete a realização de auditorias, inquéritos, sindicâncias, peritagens ou outras atribuídas, a fim de verificar a conformidade legal e regulamentar dos atos praticados pelas Forças Armadas, serviços e organismos do MDN (cf. art.º 1, do Despacho n.º 15390/2013).

Sendo a DSIA o órgão nuclear da IGDN tem as seguintes atribuições:

Tabela 3.2 - Atribuições da DSIA

– Realizar auditorias no âmbito do MDN, e no quadro das responsabilidades cometidas ao SCI da Administração Pública, numa perspetiva preventiva, e pedagógica, através da avaliação e acompanhamento dos riscos existentes nos processos das organizações auditadas, e da conformidade legal e regulamentar dos atos;
– Realizar inquéritos, sindicâncias, peritagens e outras ações que lhe sejam superiormente determinadas;
– Verificar as queixas, denúncias ou reclamações apresentadas derivadas do não cumprimento da lei ou das irregularidades de funcionamento dos serviços;
– Assegurar a obtenção e o fornecimento de indicadores de desempenho relevantes para a gestão e restantes funções de suporte à governação;
– Planear e coordenar a realização de parcerias estratégicas (nacionais e internacionais), tendo em vista identificar, organizar e divulgar boas práticas de auditoria e de gestão, assegurando a memória organizacional desse conhecimento;
– Realizar estudos, informações e relatórios no domínio da análise de risco, e outros trabalhos sobre matérias da competência da IGDN, assim como desenvolver políticas, procedimentos e técnicas de auditoria e inspeção em áreas de risco materialmente relevantes, no âmbito da atuação do MDN.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de art.º 2, da Portaria n.º 87/2012

Para cumprimento da sua missão, a IGDN está dotada de recursos humanos num total de 38 colaboradores, distribuídos de acordo com o quadro a seguir apresentado:

Tabela 3.3 - Postos de trabalho IGDN

CARGO/CARREIRA/CATEGORIA	N.º POSTOS DE TRABALHO PREVISTOS
Direção superior	1
Diretor de serviços	2
Chefe de divisão	3
Inspetores	15
Técnico de informática	2
Coordenador técnico	2
Assistente técnico	8
Assistente operacional	5
Total	38

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Plano Atividades da IGDN 2014, IGDN (2013 b)

No que respeita aos recursos financeiros, a IGDN, enquanto organismo público, encontra-se abrangida pelas regras específicas definidas para o setor.

3.1.2. Instrumentos e mecanismos de gestão

No cumprimento da sua missão, em prol do MDN e do Ministro da Defesa Nacional, a IGDN, visa proporcionar valor à sua comunidade através da prestação de um serviço público de excelência.

Na prossecução deste objetivo adota boas práticas através de instrumentos e mecanismos de gestão, alinhados com o interesse dos seus clientes, colaboradores e parceiros institucionais e de acordo com a sua visão “o reconhecimento nacional e internacional do serviço público prestado pela IGDN” (IGDN, 2013 b, p. 4).

Uma das ferramentas que emprega para essa finalidade é o desenvolvimento e implementação do seu mapa de estratégia corporativa, onde para além da missão, visão, valores e política da qualidade estabeleceu a sua estratégia através das perspetivas do *Balanced ScoreCard*.

Nele identificou os indicadores e as metas para cada um dos seus objetivos estratégicos, ligando-os às respetivas iniciativas, estratégias consideradas necessárias para à sua concretização, conforme a tabela a seguir apresentada:

Tabela 3.4 - Indicadores e metas para objetivos estratégicos

Missão	Assegurar, numa perspetiva sistémica, preventiva e pedagógica, o acompanhamento e avaliação permanentes da execução das políticas na área da defesa, contribuindo para a melhoria do funcionamento das estruturas da Defesa Nacional, apreciando a legalidade e regularidade dos atos praticados pelas Forças Armadas, serviços e organismos do MDN ou sujeitos à superintendência ou tutela do Ministro da Defesa Nacional, e avaliando a sua gestão e resultados, através da realização de auditorias e outras ações de controlo.
Visão	Reconhecimento nacional e internacional do serviço público prestado pela IGDN.
Valores	<ul style="list-style-type: none"> – Ética Profissional; – Imparcialidade; – Competência; – Responsabilidade.
Política da Qualidade	<ul style="list-style-type: none"> – Clientes e parceiros institucionais satisfeitos; – Colaboradores envolvidos e responsabilidade social; – Melhoria contínua e garantia da qualidade dos processos; – Comunicação clara e transparente.

Tabela 3.4 - Indicadores e metas para objetivos estratégicos (continuação)

Orientações estratégicas	Clientes	<ul style="list-style-type: none"> – Aumentar valor para os clientes; – Aumentar a visibilidade da IGDN.
	Financeira	<ul style="list-style-type: none"> – Aumentar fontes de financiamento; – Diminuir despesas.
	Processos	<ul style="list-style-type: none"> – Consolidar o modelo de avaliação de riscos; – Garantir a qualidade do processo de auditoria; – Incrementar a produtividade média das auditorias; – Melhorar a articulação entre os parceiros institucionais; – Aperfeiçoar o planeamento e controlo das atividades; – Diversificar fontes de financiamento.
	Aprendizagem e crescimento	<ul style="list-style-type: none"> – Desenvolver e melhorar a formação dos recursos humanos; – Implementar a gestão por processos; – Modernizar e integrar os sistemas de informação.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Plano Estratégico da IGDN - Triénio 2013 – 2015, IGDN (2014)

Os compromissos estabelecidos pela IGDN, no âmbito da sua política de qualidade, têm como princípio orientador um desempenho capaz de prover aos seus *stakeholders* um serviço público de excelência.

Existe um vasto conjunto de *stakeholders*, considerados pela IGDN e agrupados por categorias de acordo com a tabela a seguir apresentada:

Tabela 3.5 - Stakeholders IGDN

Clientes	<ul style="list-style-type: none"> – Ministro da Defesa Nacional; – Entidades Auditadas; – Colaboradores da IGDN (clientes internos).
Parceiros Institucionais	<ul style="list-style-type: none"> – Secretária-geral do MDN; – Unidade Ministerial de Compras do MDN; – Fornecedores da IGDN; – Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública (eSPap); – DGO; – Direção Geral da Administração e do Emprego Público; – Direção Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas; – Direção Geral de Proteção Social aos Funcionários e Agentes da Administração Pública (ADSE); – Caixa Geral de Aposentações (CGA); – Direção Geral de Arquivo;

Tabela 3.5 - Stakeholders IGDN (continuação)

	<ul style="list-style-type: none"> – IGF; – Conselho Coordenador do SCI da Administração Financeira do Estado; – Inspeções Gerais do SCI da Administração Financeira do Estado (setor setorial); – Órgão de controlo operacional do MDN; – Tribunal de Contas; – Inspeções Gerais Estrangeiras; – CTT - Correios de Portugal; – Bancos; – Sindicatos.
Sociedade	<ul style="list-style-type: none"> – Cidadãos em Geral; – Órgãos de Comunicação Social.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Plano Estratégico da IGDN, Triénio 2013 – 2015, IGDN (2014)

Na consecução do seu serviço público, a IGDN procura conduzir as suas auditorias e inspeções de acordo com as competências atribuídas, no quadro das responsabilidades cometidas ao SCI da Administração Financeira do Estado (ao nível do controlo setorial) pela LEO (IGDN, 2013, p. 4).

No que respeita ao processo de auditoria, a organização adotou o sistema de boas práticas relacionadas com “Modelos de Avaliação de Riscos” baseado na gestão de risco - ERM - de acordo com as recomendações emanadas pelo COSO.

Da leitura efetuada à documentação constante neste trabalho acerca do ERM e do SCI da Administração Financeira do Estado, ainda não foi encontrada qualquer referência à obrigação de implementação da metodologia do ERM, todavia a IGDN, de forma voluntária, adota essa estrutura nos seus processos de trabalho, apesar das dificuldades já abordadas no ponto 1.2.4.3.

Este modelo,

“[...] centra-se na antecipação e na prevenção dos principais riscos dos processos das organizações auditadas, através da sua identificação, avaliação e controlo, não se limitando apenas à análise de factos históricos e da respetiva legalidade e regularidade financeira, ou de possíveis situações de responsabilidade financeira que daí possam decorrer.” (IGDN, 2013, p. 4).

Como vantagens da implementação desta metodologia a IGDN considerou os seguintes:

- integração e transversalidade;
- pedagogia, prevenção e pró-atividade;
- uniformização e reduzida variabilidade processual;
- gestão e replicabilidade do conhecimento;
- tempestividade.

Para o eficiente cumprimento das atividades de auditoria e Inspeção a organização dispõe de um 'Manual de procedimentos de auditoria e inspeção da IGDN'. Este identifica a metodologia implementada, que, como referido anteriormente, é centrada na gestão de riscos e assenta nos seguintes pontos:

- identificação e análise dos riscos;
- avaliação dos riscos e da gestão dos riscos.

Descreve e tipifica ainda, um conjunto de procedimentos e métodos a observar nas organizações auditadas, e instruções a adotar durante o desenvolvimento das auditorias, de modo a

- obter relatórios de auditoria concisos, contundentes e oportunos, com informação de gestão relevante para a tomada de decisão, ajudando a melhorar de forma contínua os processos e desempenhos das organizações auditadas.

A IGDN considera ainda que, como critérios de seleção dos processos a auditar estes devem ser:

- mapeáveis e auditáveis;
- materialmente relevantes e tempestivos;
- transversais e replicáveis;
- e complementar ao controlo operacional.

3.2. Metodologia e o processo de auditoria da Inspeção-Geral da Defesa Nacional

Conforme já referido a IGDN adota para as suas auditorias o modelo de gestão do risco - ERM, estabelecido pelo COSO II. Com esta metodologia a IGDN procura identificar, avaliar e reportar os riscos reais e potenciais, que possam ocorrer nas

organizações, com o objetivo de que sejam tomadas as medidas adequadas para a sua mitigação.

3.2.1. A evolução do processo da auditoria na Inspeção-Geral da Defesa Nacional

Nos últimos anos, a IGDN procurou orientar o seu esforço no sentido de garantir uma melhoria contínua do seu processo de Auditoria, tendo para tal, como já referido no ponto 3.1.2, adotado a metodologia de avaliação do risco.

Embora tenha existido alguma iniciativa desenvolvida pela administração pública, tais como a Recomendação n.º 01/2009, do Conselho de Prevenção da Corrupção, que determina que as organizações públicas responsáveis pela gestão de fundos e bens públicos devem desenvolver um plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas (PGRIC), com o objetivo de identificar possíveis situações de riscos e respetivas medidas de mitigação.

No entanto, no âmbito das organizações do SCI da Administração Financeira do Estado, a IGDN de acordo com o descrito no seu Plano Estratégico da IGDN - Triénio 2013 -2015 foi pioneira na aplicação na metodologia de avaliação do risco.

Para estabelecer os respetivos processos críticos das entidades a auditar, a IGDN empregou a experiência e conhecimentos adquiridos de auditorias anteriores, em matéria do sistema e dos procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento, de acordo com o estabelecido no n.º 2, do art.º 62, na LEO.

Este procedimento permitiu estabelecer uma matriz de risco do MDN, sistematizada por áreas de risco, por processos e por entidades responsáveis pelo processo auditável. Esta visa assegurar a cobertura, de forma progressiva e criteriosa, do universo dos processos críticos e das entidades auditáveis pela IGDN e cuja informação será agregada de acordo com os níveis de significância dos risco do processo auditado.

Posteriormente, esta informação irá ser decomposta num relatório síntese de análise de risco, com o respetivo resultado das auditorias realizadas.

Esta gestão por processos permitiu segmentar o universo de controlo em ações mais curtas, sistematizadas por tipo de processo e por entidade responsável.

Com a adoção do Manual de Auditoria, que prevê uma normalização dos procedimentos a adotar para as auditorias, assim como os respectivos relatórios a elaborar, e com o controlo de qualidade em particular ao nível dos relatórios de Auditoria exercido pela DPOAR, permitiu ainda uma reduzida variabilidade do processo de auditoria e uma uniformização e sistematização de procedimentos.

A metodologia a seguir em cada auditoria é idêntica, existindo uma variação no mapeamento do processo auditado, dos respetivos pontos de controlo e atividades críticas, dos fatores de risco, dos riscos identificados e dos testes de auditoria utilizados na sua avaliação.

Permitiu ainda a produção de relatórios de auditoria concisos, contundentes e oportunos, de informação de gestão relevante para a tomada de decisões, ajudando a antecipar e a prevenir problemas e a melhorar, de forma contínua os processos e o desempenho das entidades auditadas.

A realização de ações de controlo e a utilização instrumentos de análise e de *reporting*, proporciona ainda aos dirigentes da IGDN uma leitura consistente sobre o grau de cumprimento dos procedimentos previstos no manual e das causas do seu insucesso.

Igualmente através deste processo de auditoria, importa garantir o alinhamento e o desdobramento dos seus objetivos estratégicos e indicadores ao nível dos objetivos individuais de cada inspetor, por forma a proporcionar o seu envolvimento e a valorização do respetivo contributo na execução da estratégia da IGDN.

Desta forma, assegura-se o alinhamento de todo o corpo inspetivo em torno da execução da estratégia, ficando cada um dos dirigentes e trabalhadores a conhecer o seu papel e o contributo dos seus objetivos individuais para o alcance da estratégia, missão e visão da IGDN.

Tendo em consideração que o DL n.º 166/98 consagra um modelo de controlo suportado em princípios fundamentais de atuação, tais como o da complementaridade que pressupõe uma correta coordenação e articulação entre os vários organismos integrantes do SCl da Administração Financeira do Estado, a IGDN através da sua experiência adquirida poderá divulgar a sua metodologia junto das organizações do SCl, contribuindo para a uniformização de procedimentos de auditoria e a

consequente racionalidade, complementaridade e sinergia das intervenções desse sistema.

É de reforçar o papel da IGDN no âmbito do SCI da Administração Financeira do Estado, em particular ao nível da coordenação do grau de complementaridade, integração e uniformização do processo de auditoria adotado no âmbito do MDN (controlo setorial - IGDN - e controlo operacional - inspeções dos ramos), através do planeamento, partilha e disseminação de conhecimentos e boas práticas de auditoria.

Esta metodologia adotada e “novos métodos/procedimentos de Auditoria” permitiram à IGDN estabelecer como principais mecanismos do processo de auditoria:

- rigor na calendarização e planeamento das auditorias;
- documentação padronizada (Despachos de nomeação, Credenciais, Ofícios de pedidos de documentação às entidades auditadas, Planos de Auditorias, Diretivas de Execução, Relatórios de Auditoria, entre outros);
- testes de auditoria com recursos às tecnologias de informação e comunicação disponíveis no MDN (ex. SIG.DN, Vortal);
- estrutura de relatório uniforme orientado para uma comunicação mais visual, clara concisa e conclusiva sobre a avaliação dos riscos existentes nos processos auditados (Fluxogramas dos processos auditados, Matriz dos riscos, entre outros.)

E ainda permitiu:

- constituir equipas mais pequenas, ou seja a não afetação de pessoal numa só auditoria;
- uma maior verificação dos riscos do processo;
- realizar auditorias mais rápidas que não sobrecarreguem as entidades que estão sujeitas às auditorias das restantes entidades de controlo ;
- a possibilidade de efetuar mais auditorias ao ano e mais focadas no objetivo estabelecido.

3.2.2. Sistema de informação de monitorização dos projetos

A IGDN de maneira a conseguir retratar a sua visão e estratégia desenvolveu um sistema operativo, o Sistema de Informação de Monitorização de Projetos e de Organização do Conhecimento (SIMPOC), tendo em vista assegurar a obtenção e fornecimento de indicadores de desempenho relevantes para a sua gestão e para as restantes funções de suporte à governação.

Este sistema permite, através de um processo de ajustamento progressivo de planeamento e de melhoria contínua, indicar a forma de alcançar os resultados considerados desejáveis neste tipo de organização, ou seja, a utilização eficiente e eficaz da capacidade existente com o objetivo de minimizar o custo dos serviços prestados e de maximizar a utilização dos recursos existentes.

O SIMPOC assenta na definição da Gestão por Objetivos, vista essencialmente como uma gestão por resultados, tendo como função medir a relação entre os recursos humanos utilizados e os resultados obtidos através dos projetos da IGDN.

Assim sendo, para que fosse possível espelhar os objetivos estabelecidos, a sua estrutura foi integrada e constituída em três módulos com diferentes atribuições, sendo que no 1.º módulo é efetuada a Monitorização dos Recursos Humanos afetos aos Projetos da IGDN, no 2.º módulo a Monitorização da Atividade Inspetiva, e no 3.º módulo a Organização do Conhecimento (Matriz de Risco).

O SIMPOC tem como principais características as seguintes:

Tabela 3.6 - Características SIMPOC

– Disponibilização de um conjunto diversificado de informação e indicadores de desempenho, orientados para os processos críticos da IGDN, que permitem responder às necessidades de organização interna, de planeamento e do processo de análise de risco;
– Adaptação a estruturas matriciais, visando assegurar a constituição de equipas de projeto temporárias, de natureza multidisciplinar com base na mobilidade funcional, tendo em vista uma maior flexibilidade orgânica;
– Promoção, criação e partilha de bases de dados de conhecimento, destinadas a criar, organizar, explorar e assegurar a continuidade do capital humano da IGDN.

Fonte: Elaboração própria, adaptado das instruções SIMPOC (2011)

Esta abordagem *top down*, até ao nível que possibilita definir o contexto dos processos a melhorar, permite construir uma única representação que serve de base a toda análise e decisão sobre os mesmos, designadamente ao nível do Controlo de Gestão, da implementação de um Sistema de Gestão de Qualidade, tendo em vista uma futura certificação, de acordo com os requisitos previstos nas Normas Internacionais da Qualidade e da Gestão dos Riscos existentes nos processos internos da IGDN.

3.2.3. Modelo de gestão do risco - *Enterprise Risk Management* segundo o COSO II

A missão da IGDN conforme já referido no ponto 3.1.1 do presente trabalho consiste na apreciação da “legalidade e regularidade dos atos praticados pelas Forças Armadas, serviços e organismos do MDN”³, atuando, neste sentido, como uma organização de controlo setorial no âmbito do MDN e que funciona de forma independente da organização.

Para sua consecução, a IGDN elabora anualmente um plano de auditorias, por tipo de processo - com a finalidade de cobrir as áreas de risco auditáveis - e por organizações, permitindo a agregação dos resultados dessas ações e a elaboração de estudos de análise de risco, tendo em vista a melhoria contínua dos processos e a disseminação de boas práticas ao nível do MDN.

De acordo com o manual da IGDN (2013, p. 10) a metodologia adotada para avaliação de riscos na IGDN apresenta as seguintes fases, conforme figura 3.2 *infra*:

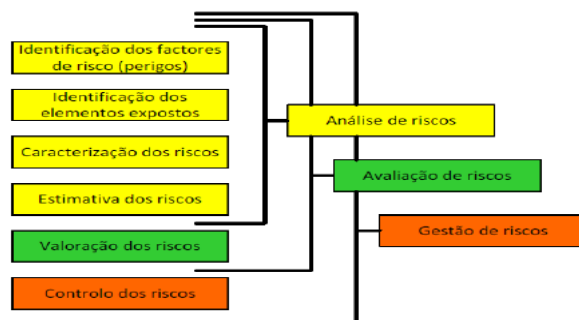


Figura 3.2 - Fases da gestão de risco

Fonte: Manual de procedimentos de auditoria e inspeção da IGDN, 2013

Da análise da figura 3.2 depreende-se que no processo de gestão de risco, numa primeira fase é necessário analisar e identificar os riscos através do seu mapeamento e identificação das atividades críticas e dos pontos de controlo, e subsequentemente avaliar a sua probabilidade de ocorrência e o seu impacto esperado de forma a definir o nível de risco e estabelecer a estratégia de resposta.

³ Cf. n.º 1, do art.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 9/2015.

3.2.4. Processo de auditoria da Inspeção-Geral da Defesa Nacional

O processo de auditoria adotado na IGDN é efetuado através de vários procedimentos que, conforme se pode verificar na figura 3.3, se trata de um ciclo que está em constante melhoramento.

As etapas levantadas são a análise e identificação do processo e dos riscos, avaliação dos riscos, comunicação às organizações, atualização e implementação dos controlos, monitorização de desempenho e melhoria contínua. Estas etapas enquadram-se nas fases identificadas no manual da IGDN para a metodologia da gestão de risco.



Figura 3.3 - Processo de auditoria baseado na metodologia da gestão do risco

Fonte: Elaboração própria.

Para a realização das auditorias existem três fases - planeamento, execução e relato.

Os auditores antes de se deslocarem à organização durante a fase de planeamento necessitam de conhecer:

- o contexto organizacional;
- de avaliar o funcionamento e o sistema de controlo interno implementado.

Para executar esta análise o auditor solicita, à organização auditada, informações, a documentação necessária e a resposta a questionários de controlo interno.

Ainda nesta fase é realizado o mapeamento do processo, o levantamento dos pontos de controlo e das atividades críticas, e a análise e identificação preliminar dos riscos, de acordo com a categoria estabelecida no “Manual de procedimentos do processo de auditoria e inspeção da IGDN”.

As categorias de riscos, determinadas de acordo com o referido manual, são as a seguir apresentadas (o tipo de risco associados encontram-se desenvolvidos conforme Anexo B do presente trabalho):

- riscos estratégicos;
- riscos operacionais;
- riscos de *reporting*;
- riscos de *compliance*;
- riscos de corrupção e infrações conexas.

Ulteriormente, já na organização, na fase execução, é feita a confirmação do mapeamento e dos riscos do processo e a identificação da probabilidade de ocorrência e do nível de impacto.

De acordo com o estabelecido no Manual de Auditoria, a probabilidade de ocorrência “[...] deve ser determinada em função da frequência com que se verificaram incidentes ou não conformidades na amostra analisada, do nível de exposição ao risco e/ou da eficácia das medidas de controlo preventivas existentes” sendo o nível de exposição “[...] uma medida que traduz a frequência com que o sistema ou processo em avaliação está exposto ao risco [...]” (IGDN, 2013, p. 12).

A probabilidade de ocorrência encontra-se definida em três níveis, conforme estabelecido na tabela seguinte:

Tabela 3.7 - Níveis de probabilidade de ocorrência

NÍVEL	PROBABILIDADE	DESCRIÇÃO
1	Baixa	<ul style="list-style-type: none"> – Atividades que ocorrem com uma frequência inferior a 25%; – Mesmo sendo concebível o risco não é expectável a sua materialização; – Não é conhecido o seu acontecimento no passado e não é provável que aconteça neste projeto; – A deteção de não conformidades por parte de o auditor não é expectável; – As medidas de controlo de risco adotadas pela organização são eficazes; – Não existência de anomalias durante a análise à amostra ou a sua frequência é igual ou inferior a 5%.
2	Moderada	<ul style="list-style-type: none"> – Atividades que ocorrem com uma frequência entre 25% a 75%; – Possibilidade de o risco se materializar em mais de 50%; – A análise sem grande esforço por parte dos auditores identifica a existência de falhas; – Medidas de controlo de risco adotadas pela organização sem grande eficácia; – As ocorrências observadas na amostra têm uma incidência igual ou inferior a 30%.

Tabela 3.7 - Níveis de probabilidade de ocorrência (continuação)

3	Elevada	<ul style="list-style-type: none"> – Atividades que ocorrem com uma frequência superior a 75%; – Nos vários casos analisados a materialização dos riscos é possível de ocorrer diversas vezes; – As falhas existentes são facilmente detetáveis através da análise por parte dos auditores; – Medidas de controlo de risco adotadas pela organização ineficazes; – As ocorrências observadas na amostra têm uma incidência superior a 30%.
----------	----------------	---

Fonte: Elaboração própria, adaptado de IGDN (2013)

Para avaliação da ocorrência dos riscos são realizados testes substantivos e de conformidade à amostra solicitada, que irá permitir:

- a determinação da eficácia das medidas de controlo adotadas pela organização e ainda;
- a identificação do nível da probabilidade de ocorrência associado a cada risco.

Já o Impacto é considerado como “[...] as consequências em termos de custos, prazo de execução, qualidade dos processos em avaliação, dos danos físicos causados às pessoas, materiais e ambiente decorrentes de eventuais acidentes [...]” e deve ser determinado tendo em conta a “[...] a eventual existência de medidas de controlo que contribuam para reduzir as consequências bem como a sua eficácia.” (IGDN, 2013, p. 13).

Os níveis de impacto encontram-se estabelecidos de acordo com a seguinte tabela:

Tabela 3.8 - Significado do impacto

NÍVEL	IMPACTO	DESCRIÇÃO
1	Baixo	<ul style="list-style-type: none"> – Impacto insignificante; – Custo: um aumento considerado igual ou inferior a 10% ao custo normal do projeto e menor que 0,1% do orçamento da organização; – Prazo: acréscimo igual ou inferior a 5% do prazo normal do projeto; – Âmbito e Qualidade: Alterações pouco significativas; – Lesões que não requerem hospitalização; – Danos materiais pouco relevante e que não obrigam à interrupção do processo ou da elaboração; – Danos ambientais sem grande impacto.

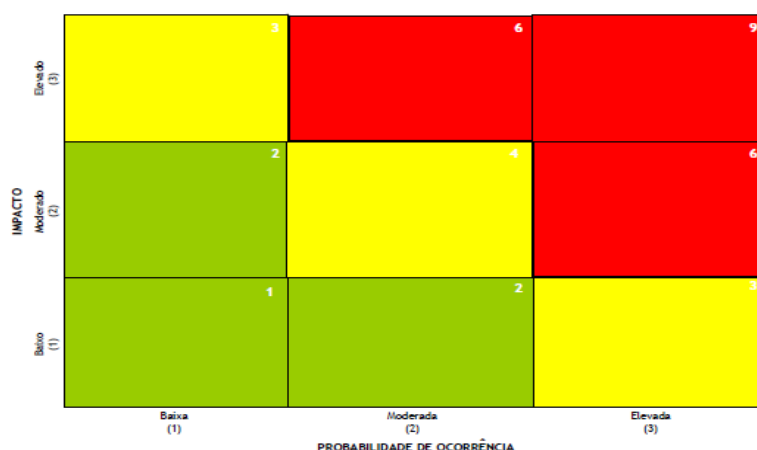
Tabela 3.8 - Significado do impacto (continuação)

2	Moderado	<ul style="list-style-type: none"> – Impacto moderado; – Custo: um aumento considerado igual ou inferior a 30% ao custo normal do projeto e menor que 0,5% do orçamento da organização; – Prazo: acréscimo igual ou inferior a 15% do prazo normal do projeto; – Âmbito e Qualidade: Alterações que requerem a aprovação da gestão de topo; – Lesões que requerem baixa superior a um (1) dia; – Danos materiais que obrigam à interrupção do processo ou da laboração para reparação num setor da organização; – Danos ambientais reparáveis em menos de um (1) mês.
3	Alto	<ul style="list-style-type: none"> – Impacto elevado em termos de custo, prazo, âmbito e qualidade dos processos e que coloca em causa a concretização dos objetivos; – Lesões graves e que requerem baixa superior a 30 (trinta) dias ou que provocam incapacidade permanente; – Danos materiais nos equipamentos, sistemas ou instalações totais ou parciais; – Danos ambientais reparáveis em mais de um (1) mês; – Violação de procedimentos de segurança de forma recorrente; – Incumprimento de requisitos legais.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de IGDN (2013)

A análise da magnitude ou significância do risco do processo é efetuada através de uma matriz de risco e pela combinação dos diversos níveis de probabilidade de ocorrência e impacto esperado.

A Matriz estabelecida pela IGDN é, de acordo com a figura 3.4 a seguinte:

**Figura 3.4 - Matriz de risco**

Fonte: Manual de Auditoria da IGDN (2013)

A cada setor da matriz, está associada uma coloração que indica o nível de significância. O nível de aceitabilidade do risco é materializado por uma linha que separa os setores amarelos dos vermelhos.

O nível de significância (NA) é estabelecido através de uma equação $NA = NP * NI$ em que NP representa o nível de probabilidade e NI o nível de impacto. Os valores de significância encontram-se definidos em três níveis, estando associado a cada um o tipo de intervenção a adotar e concomitantemente o responsável pela respetiva ação, conforme tabela seguinte:

Tabela 3.9 - Níveis de intervenção

SIGNIFICÂNCIA	NÍVEL RISCO	INTERVENÇÃO	RESPONSÁVEL
≥ 6	Elevado	<ul style="list-style-type: none"> – Situação crítica e inaceitável nas condições atuais; – Situação urgente e que requer correção imediata. 	Gestão de Topo
3 e 4	Tolerável	<ul style="list-style-type: none"> – Situação gerível no âmbito do controlo de risco; – Necessária decisão ao nível da gestão intermédia; – Se a intervenção em termos de rentabilidade se justificar, devem ser adotadas medidas de controlo. 	Gestão Intermédia
≤ 2	Baixo	<ul style="list-style-type: none"> – Não existe necessidade de intervenção a não ser se se justificar o contrário após análise mais precisa. 	Todos

Fonte: Elaboração própria, adaptado de IGDN (2013)

Após a avaliação dos riscos, são identificadas as oportunidades de melhorias a implementar e a transmitir à organização, para que esta possa determinar para cada tipo de risco como proceder, de acordo com as possíveis respostas ao risco: evitar, aceitar, partilhar ou reduzir.

A fase final da auditoria é o relato, que se inicia com o envio de um projeto de relatório à organização, para que esta possa proceder ao exercício do contraditório. Findo o processo é elaborado o relatório final e envio ao Ministro da Defesa Nacional para homologação.

Cabe futuramente à organização, a implementação dos controlos e seu acompanhamento, através do seu SCI, para avaliação dos resultados e verificação da necessidade de efetuar alterações, num processo de melhoria continua.

Subsequentemente, após execução das auditorias, caso o nível de significância o justifique, serão realizadas ações de *follow-up*. Embora novos riscos possam surgir, como por exemplo alterações na lei ou nas estruturas das organizações, esses *follow up* servirão para verificar o grau de implementação das medidas seguidas.

CAPÍTULO 4 - ATIVIDADES DESENVOLVIDAS DURANTE O ESTÁGIO

Com vista a atingir os objetivos estabelecidos para o estágio profissional na IGDN, conforme o ponto 2.1 do presente trabalho e após a breve revisão da literatura, com este capítulo pretende-se fazer uma descrição das principais atividades realizadas e conclusões obtidas.

Para tal, este encontra-se dividido em duas fases, de acordo com as estipuladas pela IGDN. A primeira fase é a de Sensibilização, e a segunda a fase a Prática.

Na primeira fase irá ser descrito a tomada de conhecimento da IGDN através da análise e estudo de documentação fornecida e na segunda fase irão ser descritas as atividades desenvolvidas nas auditorias.

No seguimento da fase prática, no ponto 4.2 *infra* será realizada uma explicação do trabalho de campo e das atividades realizadas no âmbito das auditorias em que a estagiária participou em cada entidade, de acordo com as fases de auditoria estabelecidas pela IGDN.

No ponto 4.3.4 será feita uma descrição do trabalho relacionado com a conclusão e o encerramento das auditorias efetuadas. As conclusões e as recomendações emanadas não serão descritas quanto ao seu conteúdo devido ao sigilo das matérias.

4.1. Fase de Sensibilização

A apresentação da estagiária na IGDN foi a 24 de março de 2014, e nas primeiras semanas esta teve ações formativas sobre a missão, competências, organização da IGDN e respetivos métodos de trabalho instituídos em cada um dos serviços - na DSIA, DPOAR, DAR e equipas multidisciplinares - bem como sobre a natureza dos organismos que constituem o universo de controlo da IGDN.

A estagiária foi surpreendida durante a exposição da estratégia conceptual e da metodologia instituída pela IGDN, uma vez que não esperava confrontar-se com este tipo de processo de gestão de risco. Esta surpresa foi vista como um excelente desafio para o desenvolvimento da sua aprendizagem.

Embora já tivesse abordado esta metodologia durante a parte letiva do mestrado, a estagiária necessitou de aprofundar conhecimentos sobre a gestão de risco e sobre a sua implementação nas auditorias.

Foi ainda feita a consulta e leitura da documentação disponibilizada e considerada necessária para a consolidação da informação acerca da IGDN e da sua metodologia trabalho instituída, e ainda de documentação referente ao processo de inspeção, da área de auditoria pública e respetivas normas internacionais.

De seguida destacam-se algumas das documentações mais relevantes disponibilizadas à estagiária:

- Legislação IGDN;
- Legislação do SCI da Administração Financeira do Estado;
- Legislação da atividade Inspetiva;
- Legislação do regime da carreira especial de inspeção;
- Legislação MDN;
- Legislação do Conceito Estratégico da Defesa Nacional;
- Legislação Forças Armadas;
- Legislação Estado-Maior General das Forças Armadas;
- Legislação Ramos das Forças Armadas;
- Manuais de Auditoria
 - do Tribunal de Contas
 - do Conselho Coordenador do SCI da Administração Financeira do Estado;
 - da IGDN;
- Plano de Auditorias para 2014;
- Plano Estratégico da IGDN - Triénio 2013 a 2015;
- Plano de Atividades da IGDN 2014;
- Plano de Gestão de Riscos da IGDN;
- Normas da INTOSAI de 2005;
- Documentação diversa sobre a auditoria pública.

Como parte integrante do estágio, a estagiária foi ainda incumbida da elaboração de um relatório de estágio. Este relatório compreenderia duas partes. Na primeira seriam relatadas as atividades realizadas no período de estágio, incluindo uma síntese conclusiva e de sugestões julgadas pertinentes, relacionadas com os procedimentos

técnicos observados. Na segunda parte seria desenvolvido o tema selecionado pela estagiária, de um conjunto de temas propostos.

A sua constituição deveria ter entre quinze a vinte páginas, sendo que a primeira parte não deveria ultrapassar as oito páginas.

Dos temas propostos a estagiária escolheu o seguinte - “A estrutura e a organização da função de controlo no MDN”.

Ainda nesta fase a estagiária teve a oportunidade de participar em seis formações de âmbito profissional ministradas na IGDN pela TECNIN - Training, S.A., no âmbito do Programa Operacional Potencial Humano - tipologia 9.3.3, qualificação profissional da administração pública.

Tabela 4.1 - Formação recebida

FORMAÇÃO	DATA	DURAÇÃO
Office 2013	6 de junho	7h
Gestão financeira/patrimonial com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, Lei dos compromissos e pagamentos em atraso	29 a 30 setembro e de 6 a 7 de outubro	21h
Regime de vínculos, carreiras e remunerações	30 de junho	7h
Reengenharia de processos – estratégias de otimização de recursos, custos e de inovação na IGDN	23 a 25 de julho	21h
Planeamento e gestão estratégica: <i>Balanced Scorecard</i> e Gestão por objetivos	24 a 27 novembro	28h
<i>Business Process Management</i>	1 a 3 dezembro	21h

Fonte: Elaboração própria (2014)

A formação em *Office 2013* teve como objetivo proporcionar capacidades de utilização e de conhecimento das novas ferramentas e funcionalidades.

A segunda formação disponibilizou informação acerca da atividade financeira do Estado, da estrutura do setor público, da Reforma Administrativa e Financeira do Estado e do Orçamento da Administração Pública Central, seus princípios, regras e execução.

Foram ainda abordadas as classificações económicas das despesas e das receitas públicas e o Plano Oficial de Contabilidade Pública, o seu âmbito de aplicação, os seus objetivos e características principais. Assim como os seus três sistemas de

contabilidade - orçamental, patrimonial e de custos. E, por fim, a Lei dos compromissos e pagamentos em atraso.

A formação do regime de vínculos, carreiras e remunerações teve como objetivos gerais disponibilizar conhecimentos acerca do enquadramento legal da proteção nos acidentes de trabalho, das doenças profissionais e contribuir para uma melhor clarificação da legislação em vigor, simplificando desta forma o entendimento de todas as matérias consideradas pertinentes neste domínio.

A quarta formação visou fornecer uma informação abrangente dos modelos de gestão da qualidade e que tendem a promover a competitividade de acordo com quatro fatores chave: produtividade, qualidade, inovação e divulgação.

Foi ainda dado conhecimento dos princípios necessários para uma gestão eficaz da qualidade da gestão estratégica, das suas etapas, e do planeamento - da missão, visão, valores e ainda uma iniciação ao instrumento de gestão estratégica - o *Balanced Scorecard* e sua implementação na organização.

Posteriormente foram ainda abordados os Sistemas de Gestão da Qualidade e a reengenharia de processos.

O Planeamento e gestão estratégica - *Balanced Scorecard* e Gestão por objetivos - teve por princípio melhorar os conhecimentos relativos à gestão de desempenho por objetivos, através do conhecimento do modelo de gestão e na sua relação com o processo de gestão estratégica das organizações, na capacidade de definir objetivos e de monitorizar o seu desempenho de acordo com o estabelecido.

Proporcionou conhecimentos acerca dos princípios de integração das metodologias de gestão e avaliação de desempenho, na construção de um *Balanced Scorecard* e na capacidade de desenvolver mapas de objetivos, através indicadores e iniciativas. Facultou ainda orientações acerca da operacionalização de uma estratégia organizacional e na definição clara de objetivos, de forma a alcançar índices positivos de rentabilidade e sustentabilidade e de gerar valor a médio e longo prazo para a organização.

A última formação teve por princípio prover conhecimentos e técnicas na gestão de processos organizacionais, a fim de garantir a sua melhoria contínua ao longo do tempo. Para tal foi identificado o conceito de processo, a sua origem, o seu

enquadramento histórico, as suas principais componentes e as formas de medir e avaliar a sua *performance*.

Incidu ainda na Gestão por Processos (*Business Process Management*), na sua tipologia, hierarquia e arquitetura de processos, e respetiva metodologia de implementação, etapas que a constituem e principais ferramentas aplicáveis.

4.2. Breve enquadramento das auditorias

As auditorias em que a estagiária teve oportunidade de participar, desenvolvidas de acordo com o estabelecido no Plano de Atividades da IGDN para o ano de 2014 e aprovado por Sua Excelência o Ministro da Defesa Nacional, foram as seguintes:

Tabela 4.2 - Tipos de auditorias realizadas

TIPO DE AUDITORIA	PERÍODO DE REALIZAÇÃO (2014)
Auditoria ao processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes	12 a 05 junho
Auditoria ao processo de gestão do parque de viaturas do Estado (PVE) (efetuado a duas organizações)	01 a 24 de outubro e 13 a 28 de novembro
Auditoria ao processo de contratação e realização da despesa por via do fundo de maneiio (FM)	15 de outubro a 18 de novembro

Fonte: Elaboração Própria (2014)

A auditoria realizada ao processo de gestão do parque de viaturas do Estado foi feita a duas organizações, e que por serem do mesmo processo, serão apresentadas em conjunto nos pontos 4.3.2.2 e 4.3.3.2 infra.

Houve sobreposição entre a auditoria ao processo de gestão ao parque de viaturas do Estado e ao processo de contratação e realização da despesa por via do fundo de maneiio, pelo que a estagiária não participou no relato da primeira entidade.

Cada auditoria realizada foi efetuada em equipas de auditorias com chefes de equipa, inspetores como elementos constituintes e com a estagiária em apoio técnico. Sendo que o total, contando com a estagiária, era de três elementos.

4.2.1. Caracterização das Organizações

A entidade auditada para o processo de processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes é um organismo na dependência da Defesa, sob a forma de sociedade anónima, com capitais exclusivamente públicos. Os seus fins

estão estabelecidos em diploma próprio e é regida de acordo com a legislação aplicável ao SEE pela lei comercial, estatutos da sociedade e respetivos regulamentos.

A entidade de acordo com o estabelecido no seu diploma tem por objeto:

Tabela 4.3 - Funções da entidade

– A prestação de serviços de construção, manutenção e reparação de equipamentos, incluindo a prossecução de objetivos essenciais e vitais para a segurança nacional;
– Prestar serviços a outros ramos das Forças Armadas e Forças de Segurança;
– Desenvolver para clientes nacionais e estrangeiros, militares e civis, outras atividades ao nível da produção, manutenção e reparação de bens;
– Execução de trabalhos e prestação de serviços no âmbito da engenharia;
– Prestação de serviços de gestão de infraestruturas, de serviços administrativos, complementares e auxiliares da atividade.

Fonte: Elaboração própria, adaptado do diploma legal da entidade

A administração e fiscalização da sociedade são estruturadas segundo a modalidade prevista na alínea a) do n.º 1, do artigo 278º, do DL n.º 262/86 de 02 de setembro - um Conselho de Administração e um Órgão de Fiscalização - tendo como órgãos sociais a assembleia-geral, o conselho de administração e o fiscal único.

A entidade assume um modelo de governo societário que assegura a efetiva separação entre as funções de administração executiva e as de fiscalização⁴.

A fiscalização da sociedade compete a um fiscal único, designado por uma sociedade de revisores oficiais de contas, eleito pelo período de três anos⁵, e que entre outras competências atribuídas, procede à certificação anual das contas;

A entidade dispõe de unidades orgânicas com competências de controlo interno, e encontra-se sujeita à jurisdição e ao controlo exercido pelo Tribunal de Contas e da IGF.

Para o processo de auditoria à gestão do PVE as organizações auditadas são ambas dotadas de autonomia administrativa e têm por missão apoiar o Ministro da Defesa Nacional e ainda, conceber, propor, coordenar, executar e apoiar as atividades relativas às Forças Armadas, necessárias ao cumprimento das suas missões.

⁴ A concreta configuração das estruturas de administração e de fiscalização das empresas públicas consta dos estatutos de cada empresa e é determinada pelo titular da função acionista, de acordo com o disposto no DL n.º 133/2013 de 3 de outubro e no DL n.º 262/86.

⁵ Estabelecido no Decreto-Lei que estipula a constituição da organização.

Ambas têm as seguintes funções entre outras:

Tabela 4.4 - Funções das entidades

– Implementação das ações relativas às estratégias de defesa;
– Participar na elaboração das propostas e de pareceres, no âmbito da defesa;
– Assegurar e identificar novas oportunidades no relacionamento bilateral e multilateral na área da defesa, contribuindo para a prossecução dos interesses nacionais;
– Assessorar o Ministro da Defesa Nacional;
– Acompanhar a execução das políticas de defesa, nos seus diversos domínios;
– Ajudar na execução de atividades do MDN em coordenação com o Ministério da Administração Interna;
– Ajudar na implementação de medidas ambientais no âmbito da defesa nacional.

Fonte: Elaboração própria, adaptado do diploma legal da entidade (2014)

Relativamente à auditoria ao processo de contratação e realização da despesa por via do FM, a entidade auditada tem por missão coadjuvar as autoridades, ao desenvolver e promover as ações de prevenção da sua competência, ou que lhe sejam cometidas pelas autoridades competentes.

A sua estrutura orgânica compreende duas unidades, às quais competem entre outras funções as seguintes:

Tabela 4.5 - Funções da entidade

– Assegurar a prevenção e deteção;
– Assegurar o serviço permanente nomeadamente de prevenção;
– Contribuir para a elaboração do plano de atividades, orçamento e relatórios anuais e demais instrumentos de gestão;
– Desenvolver as suas competências através das suas equipas;
– Realizar pareceres, informações e proceder à análise de equipamentos, documentos e outros meios de apoio;
– Prestar apoio técnico-jurídico;
– Assegurar o funcionamento da área de apoio financeiras, contabilísticas e de informática;
– Elaborar e coordenar a formação profissional do pessoal e a gestão dos recursos humanos;
– Dirigir a segurança do pessoal e instalações;
– Garantir a operacionalidade e mobilidade dos meios de transporte;
– Elaborar anualmente o plano de atividades;
– Efetuar os procedimentos necessários para a aquisição de bens e serviços, verificar e controlar a legalidade da despesa, elaborar a conta de gerência e submete-la à aprovação e manter a contabilidade organizada e atualizada;
– Inventariar, controlar e gerir todos os bens e equipamentos;
– Dar entrada ao expediente geral e processual e proceder à sua distribuição.

Fonte: Elaboração própria, adaptado do diploma legal da entidade (2014)

4.3. Processo e fases de auditoria realizados

A estagiária participou em quatro auditorias, realizadas em quatro fases, de acordo com a metodologia estabelecida da IGDN.

Tendo em conta que existiram procedimentos e questões comuns nas auditorias realizadas, optou-se por efetuar uma apresentação conjunta nos pontos 4.3.1, 4.3.2 e 4.3.3 do presente capítulo.

4.3.1. Planeamento das auditorias

Em regra, as auditorias referidas tiveram como objetivo avaliar os riscos com maior relevância e responder a algumas questões pertinentes relacionadas com a área temática em análise, envolvendo:

- os procedimentos administrativos cumpriam com os trâmites legais estabelecidos e em vigor;
- a fiabilidade dos cálculos efetuados, do seu rigor e da sua exatidão, face à legislação aplicável;
- os riscos que podiam estar associados e o seu impacto e probabilidade de ocorrência;
- assim como os controlos internos adotados pela entidade.

4.3.1.1. Pedido de informações às entidades auditadas

Para a realização das auditorias durante esta fase inicialmente foi elaborado um pedido prévio de informação relevante às organizações, para que fosse possível obter informação do contexto estratégico e dos seus riscos.

Foi solicitada documentação relevante a todas as organizações, das quais se destacam as seguintes:

1. Fluxograma representativo do processo a auditar com referência aos seguintes aspetos:
 - i. Descrição detalhada das atividades, tarefas e pontos de controlo, bem como, dos respetivos *inputs/outputs*;
 - ii. Entidades e responsáveis intervenientes;
2. Riscos identificados no âmbito do processo e correspondentes medidas mitigadoras definidas;
3. Cópia de um processo completo;
4. Normas legais e normativos internos (regulamentos, instruções, manuais, etc.) aplicáveis;

5. Sistemas de informação de suporte ao processo, com indicação das funcionalidades utilizadas;
6. Relação dos processos relativos ao ano de 2013;
7. Relatórios de ações de controlo efetuadas por entidades externas e internas, com relevância no âmbito do processo auditado;
8. Planos de atividades relativos ao ano 2013;
9. Relatórios de atividades relativos ao ano de 2013;
10. Plano de negócio de 2013 e estatutos da sociedade;
11. PGRIC;
12. Preenchimento de questionário (remetido através de *e-mail* para o elemento de contacto) e remessa da informação aí solicitada.

Tendo em conta que para cada entidade o processo auditado era em diferentes áreas, para além da documentação solicitada *supra* ainda foi pedida a seguinte, de acordo com o processo auditado:

Tabela 4.6 - Documentação solicitada para o processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes

DOCUMENTAÇÃO	CONTEÚDO
Ficheiro em Excel com a indicação dos valores de abonos e descontos	<ul style="list-style-type: none"> – <i>Worksheet</i> por cada mês, com indicação das seguintes colunas: <ul style="list-style-type: none"> • Número interno do empregado; • Nome; • Relação jurídica de emprego do abonado; • Categoria; • Nível; • Posição remuneratória; • Valor de cada abono (uma coluna por designação de cada abono). Exemplo: remuneração mensal, subsídio de Natal, subsídio de férias, subsídio A, etc.; • Valor dos descontos (uma coluna por designação de cada desconto obrigatório, com a indicação ainda, da taxa de Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS). Exemplo: valor de desconto da redução remuneratória, para a CGA, IRS, e da sobretaxa IRS.
Sobre os funcionários que transitaram para a situação de Reforma	<ul style="list-style-type: none"> – Lista de funcionários que durante o ano de 2013 transitaram para esta situação; – Cópia do processo administrativo (ofícios trocados com a CGA) onde se identifique a data de alteração da situação; – Último boletim de vencimento (BV) com processamento de abonos e descontos normal, enquanto trabalhador; – BV com a indicação de pagamento de férias vencidas não gozadas relativas ao ano anterior e ao ano da transição para a reforma e outros emitidos após a transição para esta situação.

Tabela 4.6 - Documentação solicitada para o processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes (continuação)

Sobre os funcionários que eventualmente transitaram para a situação de Licença Ilimitada/Rescisão	<ul style="list-style-type: none"> – Lista de funcionários que durante o ano de 2013 transitaram para esta situação; – Último BV com processamento de abonos e descontos normal, enquanto trabalhador na entidade; – BV com a indicação de pagamento de férias vencidas não gozadas relativas ao ano anterior e ao ano da transição para a reforma; – Outros BV emitidos após a transição para esta situação.
– Evidência de envio de Documento Único de Cobrança relativo aos meses de julho e novembro de 2013 (CGA, ADSE e Autoridade Tributária).	
– Cópia dos despachos de competências para autorização de pagamentos e remunerações.	
– Cópia de processo de autorização de pagamento dos vencimentos de julho, novembro e dezembro onde conste a assinatura da entidade competente que autoriza os pagamentos.	
– Cópia do Manual de Procedimentos da execução da despesa e gestão da tesouraria em formato <i>pdf</i> .	
– Cópia do despacho de nomeação e publicação em Diário da República de um fiscal único.	
– Cópia do Regulamento Retributivo aprovado em 17 de novembro de 2011.	
– Tabelas Remuneratórias de referência dos colaboradores da entidade.	
– Ata(s) da Assembleia-Geral respeitantes à definição das remunerações dos elementos que compõem os corpos sociais.	

Fonte: Elaboração própria, adaptado da nota de pedido à entidade (2014)

Tabela 4.7 - Documentação solicitada para o processo de gestão do PVE

– Relatórios trimestrais remetidos pelas organizações à eSPap, nos exercícios de 2013 e 2014;
– Informação referente a gastos mensais com as viaturas (combustível, reparação, portagens, seguros,...) referentes ao ano 2011, 2012 e 2013.

Fonte: Elaboração própria, adaptado da nota de pedido à entidade (2014)

Tabela 4.8 - Documentação solicitada para o processo de contratação e realização da despesa por via do FM

<ul style="list-style-type: none"> – Fluxograma do processo em análise e respetivos procedimentos, com referência aos seguintes aspetos: <ul style="list-style-type: none"> ○ Descrição detalhada das atividades, tarefas e pontos de controlo, bem como, dos respetivos <i>inputs/outputs</i>; ○ Intervenientes responsáveis.
– Orçamento da entidade, por rubrica de classificação económica, à data da constituição do(s) FM de 2013;
– Regulamento/normativo interno do FM;
– Relação do(s) FM constituídos;
– Documentação relativa à constituição do(s) FM;

Tabela 4.8 - Documentação solicitada para o processo de contratação e realização da despesa por via do fundo de maneo (FM) (continuação)

- Despesa paga por via do(s) FM em 2013, por rubrica de classificação económica, mediante o preenchimento do seguinte quadro (em formato *Excel*):

Rubrica de classificação económica	Despesa efetiva

- Documentação referente à liquidação do(s) FM;
- Documentos (originais) das despesas pagas por FM em 2013 (para consulta no período de execução da auditoria).

Fonte: Elaboração própria, adaptado da nota de pedido à entidade (2014)

Os questionários foram enviados apenas para as organizações dos dois primeiros processos de auditoria. Por opção do chefe de equipa não foi enviado qualquer questionário para o terceiro processo auditado.

Na tabela que se segue apresentam-se algumas das perguntas contidas nos questionários enviados às entidades:

Tabela 4.9 - Exemplos de perguntas efetuadas nos questionários às entidades

- As tarefas/atividades de cada unidade orgânica apresentam-se descritas de forma clara e detalhada?
- A entidade dispõe de um manual de procedimentos (e/ou instruções) do qual resulte a tramitação nas áreas de execução da despesa e gestão de tesouraria?
- Esse manual é aplicável a todas as unidades orgânicas da entidade?
- A função de processamento de remunerações está devidamente segregada da função de autorização de pagamento de remunerações?
- Existe manual de procedimentos e/ou instruções formalizadas sobre o processo de processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes?
- Relativamente aos processos individuais, está assegurado o seu acesso reservado?
- Existem procedimentos instituídos que permitam que as alterações que devam ser registadas nos processos individuais sejam de imediato comunicadas ao setor dos recursos humanos?
- O organismo é um serviço/entidade utilizador do PVE?
- O organismo dispõe de Regulamento de uso de veículos (RUV)? (em caso afirmativo, remeter cópia)
- A aquisição de veículos foi sujeita aos critérios financeiros e ambientais legalmente estabelecidos?
- A classificação dos veículos adquiridos encontra-se alinhada com a sua utilização no serviço/entidade?
- O serviço/entidade mantém atualizada a informação sobre os veículos afetos ao seu serviço no sistema de informação da Agência Nacional de Compras Públicas?

Tabela 4.9 - Exemplos de perguntas efetuados nos questionários às entidades (continuação)

-
- O recurso direto a aluguer de veículos apenas aconteceu após verificada, cumulativamente a indisponibilidade de veículos da própria frota e do PVE e o grave prejuízo para o serviço resultante do protelamento do transporte ou deslocação?
-
- A condução de viaturas oficiais quando não efetuada por motoristas, encontra-se devidamente autorizada pela entidade competente? (em caso afirmativo, remeter cópia dos despachos em vigor).
-

Fonte: Elaboração própria, adaptado dos questionários internos enviados às entidades (2014)

À estagiária foi dada a oportunidade de colaborar na análise aos documentos selecionados para amostra. Pretendia-se verificar os procedimentos administrativos adotados.

Procedeu-se também à análise da restante documentação, tais como documentos administrativos internos - informações, despachos sobre eles exarados, documentos do sistema contabilístico, entre outros.

Os trabalhos desenvolvidos incidiram na análise da informação disponível na IGDN, nos documentos enviados pelas entidades e das respostas dadas aos questionários de controlo interno, para, numa fase preliminar, verificar a legalidade e regularidade dos procedimentos administrativos executados pelas entidades e obter a informação sobre o seu enquadramento organizacional.

Ainda nesta fase a estagiária teve a oportunidade de iniciar a preparação de *dossiers* de arquivo com toda a legislação referente aos processos. Assim sendo, teve de fazer um levantamento da respetiva documentação, através de pesquisa e de consolidação de informação já existente na IGDN e fornecida pela entidade.

Posteriormente procedeu ainda à junção da restante documentação solicitada e necessária para a análise.

4.3.1.2. Tomada de conhecimento e documentação preliminar dos sistemas de controlo e da gestão do risco

Para que se conseguisse conhecer e perceber o funcionamento dos processos nas entidades, foi solicitado o envio do respetivos fluxograma (caso existissem), com as principais atividades/tarefas e pontos controlos mais importantes na prevenção dos riscos do processo e respetivos interventores no processo.

Uma vez que a resposta dada foi negativa, houve necessidade de se proceder à elaboração de um fluxograma para cada processo, tendo o chefe de equipa de cada auditoria, iniciado a elaboração da sua estrutura através da informação já fornecida pelas entidades.

O mapeamento, dos processos auditados através de fluxogramas, foi feito tendo por base a sua descrição em atividades, tarefas, pontos de controlo, *inputs* e *outputs* e respetivos integrantes no processo. Para cada atividade crítica e ponto de controlo identificado foram sinalizados os riscos iniciais associados, de acordo com o universo de riscos estabelecido pela IGDN.

Durante este processo a estagiária teve a oportunidade de observar a construção do fluxograma da primeira auditora e de participar na elaboração dos restantes.

O fluxograma utilizado, para cada entidade, tem uma visão global e sequencial, e a sua elaboração foi efetuada através de um programa próprio - *Microsoft Visio* -, conforme exemplo no Anexo C do presente trabalho.

Para tal cada um dos fluxogramas foi dividido de forma matricial por segregação, ou seja, por intervenientes/departamentos/secções no processo, e neles incorporado a sua atividade respetiva, assim como os pontos de controlo a ele associados, de acordo com simbologia adotada pela IGDN e referida no anexo D do presente trabalho.

Cada processo foi interligado desde o seu início até à sua finalização. Por cada atividade e ponto de controlo foram ainda relacionados os respetivos *inputs* e *outputs*. Desta forma foram assim descritos os procedimentos e medidas de controlo interno existentes nos diversos departamentos das entidades auditadas.

A identificação dos intervenientes, departamentos e secções foi uma fase importante, uma vez que são quem define quais os comportamentos correspondentes a cada um, de forma a dividir as tarefas.

Os *inputs* e *outputs*, que podem representar-se em formato papel ou digital, representam os influenciadores e os resultados do processo.

As atividades e os pontos de controlo mostram as fases de execução e os controlos implementados durante esse procedimento.

Este processo, nesta fase, não ficou completo para nenhuma das entidades, uma vez que somente aquando da deslocação à entidade e após visita às secções intervenientes é que se concluiu a sua elaboração, que culminou na aprovação por parte da entidade auditada.

4.3.1.3. Elaboração das matrizes do risco e controlo e determinação dos riscos iniciais a avaliar

Ainda durante esta fase, as equipas de auditoria procederam ao início da elaboração do mapa e matriz de riscos dos processos, os quais apenas ficaram concluídos após visita às entidades. A estagiária teve oportunidade de participar na sua elaboração.

O mapa dos riscos codifica, tipifica por categoria do risco e descreve cada risco do processo auditado, incorporando ainda a avaliação do seu impacto potencial (baixo, moderado, elevado), a respetiva significância, bem como os pontos de controlo e atividades críticas associadas.

A sua elaboração é efetuada de acordo com a seguinte estrutura:

- risco, onde é definido o risco levantado de acordo com a terminologia determinada pela IGDN;
- descrição do risco, que descreve o que consiste esse risco;
- categoria do risco, de acordo com o já descrito no ponto 3.2.4 do presente trabalho;
- impacto;
- probabilidade;
- significância;
- ponto Controlo/atividade a que o risco se encontra associado.

A matriz de riscos é uma representação gráfica, como a já apresentada no ponto 3.2.4 do presente trabalho. Nesta os riscos identificados para os processos auditados foram variados, uma vez que a sua representação foi elaborada de acordo com os resultados dos testes de auditoria realizados para cada ponto de controlo/atividade crítica testada.

Em face do trabalho de avaliação preliminar, dos controlos internos e ainda da análise aos questionários respondidos, verificou-se que, para o processo auditado na primeira entidade os riscos associados não estavam identificados, nem existiam as

correspondentes medidas mitigadoras. No entanto, constatou-se que durante o processamento por parte das direções responsáveis, existiam controlos estipulados através de procedimentos instituídos.

No que diz respeito às entidades referentes ao processo de auditoria às viaturas do estado, ambas detinham regulamentação interna relativa ao processo - o RUV e objetivos definidos no âmbito da gestão de risco no PGRIC.

Numa das organizações existiam ainda “Normas de Procedimentos Internos Permanentes”, que evidenciavam o conceito de transportes, bem como os procedimentos a adotar na utilização de viaturas, aquando da realização de serviços oficiais inerentes à sua atividade.

Ambas utilizavam o Sistema de Gestão do PVE, disponibilizado pela eSPap, para prestação mensal da informação legalmente estabelecida⁶ e para submissão de pedidos de aquisição e abates de veículos.

Para a entidade relativa ao processo de contratação e realização da despesa por via do FM, após análise à informação disponível, constatou-se que esta detinha um regulamento de FM, que preceituava as normas disciplinadoras e os procedimentos alusivos ao seu funcionamento.

Assim, tendo em conta as informações obtidas, foi determinado que os riscos preliminares a avaliar nos processos em análise eram os seguintes:

Tabela 4.10 - Riscos a avaliar

RISCOS	DESCRIÇÃO
Riscos Operacionais	<ul style="list-style-type: none"> – Risco financeiro; – Risco de responsabilidade civil, criminal, financeira; sancionatória e reintegratória.
Riscos de <i>Reporting</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Risco de integridade e segurança da informação.
Risco Estratégico	<ul style="list-style-type: none"> – Risco de imagem.
Riscos de <i>Compliance</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Risco de legal; – Risco regulamentar; – Risco de regularidade financeira.
Riscos de Corrupção e Infrações Conexas	

Fonte: Elaboração própria, adaptado do plano global de auditoria das entidades (2014)

Considerando os riscos elencados *supra*, de acordo com a informação reunida e sujeitos a avaliação, a estagiária, com vista a analisar os riscos e a estabelecer um

⁶ Art.º 21, do DL n.º 170/2008, de 26 de agosto, conjugado com a Portaria n.º 382/2009, de 12 de março.

critério de prioridade de importância de análise dos riscos para cada processo, elaborou as seguintes tabelas:

Tabela 4.11 - Riscos iniciais identificados do processo de processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes

IDENTIFICAÇÃO DE RISCO					
ÁREAS DE RISCO	TIPO DE RISCO	P	I	S	PRIORIZAÇÃO
Processamento Administrativo - Registo, alterações e correções	Erros de processamento das remunerações, alterações e correções não detetadas e feitas em tempo oportuno.	2	2	4	3
Processamento de vencimentos	Perdas devido a erros não detetados aquando do processamento.	3	2	6	1
Processamento contabilístico	Realização de procedimentos não conformes com a legislação; Erros no lançamento dos valores.	2	2	4	4
Cabimento e compromisso	Realização de procedimentos não conformes com a legislação; Erros nos lançamentos de valores.	1	2	2	4
Pagamentos	A autorização dada para os pagamentos não ser feita de acordo com as delegações de competência.	3	2	6	2

Fonte: Elaboração própria, (2014)

Tabela 4.12 - Riscos iniciais identificados do processo de gestão do PVE

IDENTIFICAÇÃO DE RISCO					
ÁREAS DE RISCO	TIPO DE RISCO	P	I	S	PRIORIZAÇÃO
Existência de RUV	Não conformidade com a exigência legal.	3	2	6	3
Suporte informático de apoio com dados referentes às viaturas	Deficiente controlo dos gastos e de consumos referentes às viaturas.	2	2	4	4
Disponibilização de dados no Sistema de Gestão do PVE na plataforma da eSPap	Realização de procedimentos não conformes com a legislação; Erros no lançamento dos valores.	2	2	4	3
Utilização e distribuição dos veículos	Não conformidade com a exigência legal.	3	2	6	2
Controlo da utilização dos veículos	Não conformidade com a exigência legal.	3	2	6	2

Fonte: Elaboração própria, (2014)

Tabela 4.13 - Riscos iniciais identificados do processo de contratação e realização da despesa por via do FM

IDENTIFICAÇÃO DE RISCO					
ÁREAS DE RISCO	TIPO DE RISCO	P	I	S	PRIORIZAÇÃO
Constituição do FM em nome dos respetivos responsáveis	Não cumprimento com o estabelecido na legislação.	1	3	3	3
Necessidades que não se enquadrem em FM	Não cumprimento com o estabelecido na legislação.	2	3	6	1
Competência para a realização e pagamento das despesas em FM	Realização de procedimentos não conformes com a legislação.	1	3	3	3
Processamento contabilístico na reconstituição do FM	Realização de procedimentos não conformes com a legislação; Erros no lançamento dos valores.	2	2	4	2
Liquidação do FM na data anualmente fixada	Não cumprimento com o estabelecido na legislação.	2	2	4	2

Fonte: Elaboração própria, (2014)

Tendo por base os riscos iniciais identificados nos processos, foram estabelecidos os planos de testes de auditoria a serem implementados, com o objetivo de avaliar o grau de eficácia dos controlos na prevenção dos riscos identificados, de analisar a sua probabilidade de ocorrência e da necessidade de resposta no final da ação da auditoria aos pontos levantados.

Atendendo aos riscos elencados, ficou determinado que as atividades críticas/ pontos de controlo estabelecidos no fluxograma seriam sujeitos a exame por parte das equipas de auditoria.

4.3.1.4. Plano Global de Auditoria

Posteriormente, após a análise efetuada nos pontos 4.3.1.1, 4.3.1.2 e 4.3.1.3, os chefes das equipas de auditoria elaboraram o plano global de auditoria para envio às entidades auditadas. A sua estrutura englobava os seguintes pontos:

- fundamento da ação;
- objetivos da auditoria;
- âmbito temporal da ação;
- cronograma;
- metodologia a utilizar;
- constituição da equipa de auditoria;
- principais riscos a avaliar (os já identificados anteriormente);
- plano de testes de auditoria.

Como objetivos e metodologias das auditorias ficaram estabelecidos as seguintes de acordo com a tabela a seguir apresentada:

Tabela 4.14 - Objetivos e metodologias

TIPO DE AUDITORIA	ÂMBITO TEMPORAL	OBJETIVOS	METODOLOGIA
Auditoria ao processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes	2013		<ul style="list-style-type: none"> – Agendamento de reuniões para obtenção de conhecimento e compreensão dos procedimentos e ambiente de controlo instituídos, no processo em análise; – Realização de testes substantivos e de conformidade, no âmbito da amostra selecionada, para avaliação do grau de eficácia dos controlos na prevenção dos riscos mais relevantes no processo; – O universo sujeito a verificação são todos os processos de pagamento de remunerações certas e permanentes relativos ao ano 2013. Seleção de uma amostra, numa percentagem de 10% do universo.
Auditoria ao processo de gestão do parque de viaturas do Estado (efetuado a duas organizações)	2013 Em algumas situações 2011, 2012, 2013 e 2014.	<ul style="list-style-type: none"> – Identificar e avaliar os riscos com maior relevância identificados no processo; – Procurar contribuir para a sua melhoria e controlo. 	<ul style="list-style-type: none"> – Estudo prévio da informação disponível na IGDN relativamente à entidade auditada e preparação de questionário para recolha de informação junto da entidade; – Realização de reuniões com os intervenientes no processo auditado para conhecimento e compreensão dos procedimentos e ambiente de controlo instituídos; – Mapeamento do processo a auditar, identificando as atividades e pontos de controlo mais importante na prevenção dos riscos do processo, bem como os respetivos <i>inputs</i>, <i>outputs</i> e intervenientes; – Apuramento e análise dos riscos associados às referidas atividades e pontos de controlo; – Elaboração do mapa e matriz de riscos do processo; – Seleção de uma amostra, através de amostragem não estatística; – Realização de testes substantivos e de conformidade no âmbito da amostra selecionada, de forma a avaliar o grau de eficácia dos controlos na prevenção dos riscos potencialmente mais relevantes existentes no processo auditado.

Tabela 4.14 - Objetivos e metodologias (continuação)

Auditoria ao Processo de contratação e realização da despesa por via do fundo de manejo.		<ul style="list-style-type: none"> – Identificar e avaliar os riscos com maior relevância identificados no processo; – Procurar contribuir para a sua melhoria e controlo. 	<ul style="list-style-type: none"> – Realização do mapeamento do processo a auditar e identificação de todos os pontos de controlo considerados importantes e intervenientes na prevenção dos riscos do processo, assim como os respetivos <i>inputs</i>, <i>outputs</i> e intervenientes; – Para cada ponto de controlo apurar e analisar os riscos associados, que possam colocar em causa a capacidade da entidade auditada em concretizar os seus objetivos organizacionais; – Reuniões para conhecimento e compreensão dos procedimentos e ambiente de controlo instituídos no processo em análise; – Seleção de uma amostra, através de amostragem não estatística; – Realização de testes substantivos e de conformidade, no âmbito da amostra selecionada, de forma a ser possível avaliar o grau de eficácia dos controlos na prevenção dos riscos potencialmente mais relevantes e existentes no processo auditado.
---	--	--	--

Fonte: Elaboração própria adaptado do plano global de auditoria de cada entidade (2014)

O plano de testes de auditoria estabelecidos tinha por objetivo permitir responder, aquando do término da auditoria, aos seguintes pontos:

Tabela 4.15 - Resposta a obter do plano de testes de auditoria aos processos

TIPO DE AUDITORIA	PLANO DE TESTES DE AUDITORIA
Auditoria ao processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes;	<ul style="list-style-type: none"> – O processamento de vencimentos cumpre a legislação tributária e de trabalho prevenindo o risco de responsabilidade financeira? – Os prémios de desempenho são pagos dentro do ciclo de gestão a que respeitam? – Todos os pagamentos de abonos correspondem a serviço prestado e necessário? – Deram origem a registo contabilístico? Adequada e atempadamente? – Que informação e controlos de gestão existem que permitem demonstrar essa evidência? – Os outros abonos e regalias são atribuídos com base legal e em cumprimento das regras fiscais evitando o risco de responsabilidade financeira para os órgãos de direção e auditores?
Auditoria ao processo de gestão do parque de viaturas do Estado (efetuado a duas organizações);	<ul style="list-style-type: none"> – Observância dos requisitos legais inerentes ao processo de gestão de viaturas do Estado; – Fiabilidade tempestividade e suficiência da informação disponibilizada pelo SCI; – Articulação e integração dos sistemas de informação utilizados nesse âmbito; – Validação/autorização por entidade competente (sempre que exigível) nas diferentes fases do processo administrativo.
Auditoria ao Processo de contratação e realização da despesa por via do fundo de maneo;	<p>Certificar se todo o processo desde a constituição, autorização, pagamento e liquidação foram feitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> – de forma correta; – autorizadas por quem de direito – a um nível adequado; – e se foi autorizada a criação e a transferência de verbas entre rubricas no âmbito do FM, de modo a possibilitar a realização de despesas, em rubricas não inicialmente previstas na sua constituição.

Fonte: Elaboração própria adaptado do plano global de auditoria de cada entidade (2014)

Ainda durante esta fase, os chefes de equipa elaboraram uma Diretiva de Execução que atribuiu a cada inspetor as tarefas associadas aos testes de auditoria a realizar na fase de execução, com o objetivo de preparar e elaborar os respetivos programas de auditoria.

Os elementos das equipas foram distribuídos de acordo com a natureza dos testes de auditoria, tendo em conta a especialização e experiência necessária de cada inspetor.

A estagiária foi incumbida de acompanhar e apoiar as equipas nas fases de planeamento e execução e de contribuir para a elaboração do mapeamento e matriz de riscos do processo auditado.

A fase de planeamento decorreu nas datas descritas na tabela *infra*:

Tabela 4.16 - Período execução do planeamento

TIPO DE AUDITORIA	PERÍODO DE REALIZAÇÃO DO PLANEAMENTO (2014)
Auditoria ao processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes	12 a 16 de maio
Auditoria ao processo de gestão do parque de viaturas do Estado (efetuado a duas organizações)	01 a 13 de outubro e 13 a 14 de novembro
Auditoria ao Processo de contratação e realização da despesa por via do fundo de maneo	15 a 28 de outubro

Fonte: Elaboração própria (2014)

4.3.2. Execução das auditorias

De acordo com as circunstâncias específicas de cada auditoria, na seleção das amostras para todos os processos, foi utilizado o método não estatístico em blocos.

Durante esta fase as equipas de auditoria procederam à seleção da amostra assegurando os seguintes pontos:

- o tamanho da população/universo dos processos;
- o tamanho da amostra em percentagem;
- selecionar ou identificar a amostra a ser testada;
- a aplicação dos testes de auditoria aos processos selecionados;
- e avaliar os resultados obtidos da amostra.

De seguida realizaram-se os testes de conformidade e substantivos, ou seja, procurou-se verificar a adequabilidade das atividades críticas/pontos de controlo mais importantes, anteriormente identificados nos respetivos fluxogramas de cada processo, na prevenção dos riscos do processo e na sua probabilidade de ocorrência.

Cada elemento da equipa, sendo que a estagiária prestou apoio ao inspetor, procurou obter evidência suficiente fiável e relevante, com vista a suportar os seus resultados da análise aos riscos e na formulação das suas conclusões.

Aquando da primeira deslocação às entidades, decorreu uma reunião de apresentação liderada pelo Sr. Inspetor-geral das equipas de auditoria aos Diretores-gerais e demais chefes de cada secção das entidades auditadas, com o propósito de apresentar os elementos constituintes das equipas e de explanar os procedimentos a serem executados por parte das mesmas.

No período em que a equipas estiveram nas instalações, estas prosseguiram com os seus trabalhos - continuaram a analisar os documentos enviados e fornecidos pelas entidades.

Para ajudar na sustentação dos resultados obtidos nos testes de auditoria em cada processo, foram ainda efetuadas visitas aos departamentos participantes em cada processo, para poder ser verificado *in loco* o seu funcionamento, a observação das respetivas medidas de controlo implementadas e se estas eram conhecidas. Foram ainda efetuadas reuniões com os respetivos elementos integrantes do processo auditado.

Após o término das visitas, as equipas de auditoria de cada processo reuniram-se para que, tendo em consideração o que foi observado, fossem determinados os riscos finais associados ao processo e sua significância.

Posteriormente, foram efetuadas novas reuniões com os integrantes do processos, para que estes tivessem conhecimento dos resultados de auditoria, e foram ainda convidados a pronunciarem-se acerca dos riscos que estes consideravam existir associados ao processo.

Tendo por base os resultados dos testes de auditoria e os riscos levantados, tanto pelas equipas de auditoria como pelos responsáveis das entidades, foi estabelecido o

tipo e significância dos riscos por atividades críticas/pontos de controlo, de acordo com o nível de probabilidade de ocorrência e impacto esperado.

Com estes procedimentos, as equipas de auditoria procederam a uma análise mais aprofundada dos riscos identificados de modo a estabelecer de forma definitiva o seu posicionamento na matriz de risco.

Após levantamento e confirmação do funcionamento do processo das entidades, e identificação dos respetivos riscos associados, os fluxogramas foram concluídos.

Seguidamente, tendo em conta os riscos considerados e a significância levantada, as equipas de inspeção elaboraram os respetivos mapas detalhe do processo e mapeamentos dos riscos, que após o seu término foram submetidos, conjuntamente com os fluxogramas, às entidades para análise e aprovação.

Os mapas de detalhe de cada processo tem a seguinte estrutura:

- atividade referente a cada atividade/ponto de controlo identificado no processo;
- descrição da atividade/tarefa/ponto de controlo, descreve o que se desenrola em cada ponto identificado de forma objetiva e o mais completa possível;
- responsável, identifica o interveniente/departamento/secção envolvida;
- *input*;
- *output*;
- riscos identificados nesse ponto.

A estagiária teve a oportunidade de ajudar na elaboração dos respetivos mapas detalhe de cada entidade, que ficaram completos depois dos fluxogramas terem sido aprovados pelas entidades auditadas, no final da fase da execução.

Como exemplo a seguinte:

Tabela 4.17- Exemplo de uma descrição do mapa detalhe

Atividade	Reúne documentação de suporte ao pedido de contratação.
Descrição da atividade/tarefa/ponto de controlo	O departamento procede à reunião da documentação de suporte ao pedido de contratação, designadamente a Declaração de Compromisso, a justificação das necessidades, a declaração de compromisso para anos futuros, declaração de encargos plurianuais e pedidos de exceção para serem submetidos às entidades competentes para aprovação.
Responsável	Departamento.

Tabela 4.17 - Exemplo de uma descrição do mapa detalhe (continuação)

Input	Autorização.
Output	Declaração de Compromisso, a justificação das necessidades, a declaração de compromisso para anos futuros, declaração de encargos plurianuais e pedidos de exceção.
Riscos	Risco regulamentar.

Fonte: Elaboração própria, adaptado do mapa detalhe

A estagiária teve ainda a oportunidade de participar na elaboração dos ficheiros de amostragem referentes à documentação solicitada e analisada para cada entidade, conjuntamente com os restantes elementos de cada equipa.

Com a supervisão dos chefes de equipas teve o ensejo de ajudar a finalizar os fluxogramas e respetivos mapas de detalhe dos processos, tendo em conta a informação obtida durante as visitas às entidades.

Teve ainda a oportunidade de se pronunciar acerca do posicionamento dos riscos nas respetivas matrizes de risco e de ajudar na elaboração dos mapas de risco de cada processo.

4.3.2.1. Execução da auditoria ao processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes

Esta fase decorreu durante o período de 19 a 23 de maio de 2014.

4.3.2.1.1. Procedimentos executados antes da visita às instalações das entidades

Durante esta fase, os trabalhos foram desenvolvidos com a profundidade considerada necessária e debruçaram-se sobre a informação enviada por cada entidade.

Relativamente à documentação solicitada e recebida, foi efetuada uma análise dos despachos de competência para a autorização de pagamentos das remunerações, com o objetivo de se verificar se as assinaturas constantes nos documentos de autorização dos pagamentos dos vencimentos de julho, novembro e dezembro estavam de acordo com o preconizado nesses mesmos despachos.

Foi efetuada uma análise aos BV referentes aos meses de julho, novembro e dezembro, respeitantes à totalidade do universo disponível de funcionários, a quem a entidade atribuiu a remuneração mensal, subsídio de Natal, de férias e pagamentos de abonos diversos.

A análise incidu ainda sobre os descontos efetuados, com o objetivo de se verificar se eram aplicadas as regras estabelecidas nos documentos legais, respeitantes aos fins remuneratórios e às seguintes componentes, referentes ao ano 2013, de acordo com a tabela:

Tabela 4.18 - Verificação da incidência dos fins remuneratórios

–	Ao subsídio de refeição e abono de ajudas de custo e transporte por deslocações em território português e ao estrangeiro;
–	À retribuição devida por trabalho suplementar (cf. n.º 2, do art.º 18, do DL n.º 133/2013, de 03 de outubro);
–	À retribuição devida por trabalho noturno (cf. n.º 2 do art.º 18 do DL n.º 133/2013);
–	Horas extraordinárias;
–	Outros abonos ⁷ .

Fonte: Elaboração própria, adaptado dos documentos recebidos da entidade (2014)

Nesta amostra encontravam-se ainda inseridos os BV dos funcionários que durante o ano de 2013 transitaram para a situação de reforma, licença ilimitada e de rescisão, para os quais foram também efetuados testes para verificação do cumprimento dos trâmites legais já enunciados, assim como os referentes à situação em causa.

A verificação recaiu sobre todos os rendimentos auferidos e descontos atribuídos.

Para tal foi elaborado uma folha em *excel* com todos os valores pagos e descontados por cada funcionário e, posteriormente, efetuada a comparação entre os constantes nos BV com os obtidos, para averiguar se os valores estariam corretos.

A estagiária participou no processo de elaboração do ficheiro *excel* da amostragem conjuntamente com o inspetor.

A principal função era analisar os documentos referentes ao processamento, para verificação de quais os métodos administrativos adotados, e se os descontos/abonos eram aplicados de forma correta e de acordo com as taxas estabelecidas.

Para o desenvolvimento deste processo era necessário analisar o BV referente a cada trabalhador e verificar se para cada caso analisado os valores estavam corretos.

Os outros elementos da equipa procederam à análise da restante documentação, tais como informações, despachos sobre eles exarados, documentos do sistema contabilístico, processamento de remunerações certas e permanentes, entre outras.

⁷ Abonos referentes a horário noturno, chefia de equipa, subsídio de turno, subsídios a familiares, bolsas de estágio e em espécie.

Ainda durante este processo, foram feitas mais reuniões nas quais a estagiária participou. Nelas promoveu-se o debate acerca das observações já obtidas, das questões já resolvidas ou ainda por resolver, e do que ainda seria necessário efetuar.

À estagiária foi dada a oportunidade de se pronunciar e de partilhar informação acerca do seu trabalho de apoio, assim como sobre as dúvidas encontradas durante o trabalho realizado.

Toda a ação de auditoria pretendeu, ainda numa fase preliminar, verificar a fiabilidade do SCI, ajuizando sobre a legalidade e regularidade dos procedimentos administrativos.

4.3.2.1.2. Visita

Aquando na entidade, a equipa prosseguiu com a análise à documentação obtida, tendo a estagiária, em colaboração com o inspetor, elaborado o ficheiro em *excel* com a informação, de acordo com os quadros a seguir apresentados, os quais não estão preenchidas devido à obrigação de sigilo:

Tabela 4.19 - Evolução de efetivos entre 2011 e 2013

	2011	2012	2013
Efetivos			

Fonte: Elaboração própria, adaptado de documento em *excel* de análise da entidade (2014)

Tabela 4.20 - Encargos com funcionários civis entre 2011 e 2013

Tipo de Abono	2011	2012	2013
Remunerações			
Subsídio de Natal e Férias			
Outros Abonos⁸			
Total			

Fonte: Elaboração própria, adaptado de documento em *excel* de análise da entidade (2014)

A equipa de auditoria efetuou uma visita aos departamentos intervenientes no processo e solicitou ainda a seguinte informação:

⁸ Nos valores apresentados foram analisados, para além dos diversos abonos (horário noturno, chefia de equipa, subsídio de turno, subsídios familiares, etc.), as bolsas de estágio e de espécie.

Tabela 4.21 - Documentos para análise

– A Proposta para delegação de competências para autorização de despesa está aprovada? Estando aprovada, despacho de aprovação com data de entrada em vigor.
– Quem em 2013 tinha a atribuição da área financeira?
– Solicita-se uma confirmação dos valores dos quadros enviados em anexo no ficheiro “custos” relativo a despesas efetuadas anos de 2011, 2012 e 2013 e deste último ano, dos meses de julho, novembro e dezembro.
– Cópia de documento de cabimentação para o pagamento das remunerações dos meses de julho e novembro de 2013.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de documento enviado à entidade (2014)

Tendo por base os resultados dos testes de auditoria e os riscos levantados, tanto pela equipa de auditoria como pelos diretores de cada secção, foi estabelecido o tipo e significância dos riscos por atividades críticas/pontos de controlo, de acordo com o nível de probabilidade de ocorrência e impacto esperado.

Dos riscos identificados são de destacar os seguintes, em conformidade com a taxonomia em vigor na IGDN:

Tabela 4.22 - Riscos identificados por categoria

Riscos Operacionais	– Risco de insuficiência de recursos humanos;
	– Risco de gestão do conhecimento e de aprendizagem organizacional.
Risco de <i>Compliance</i>	– Risco de regularidade financeira;
	– Risco regulamentar.

Fonte: Elaboração própria, adaptado do relatório de auditoria à entidade (2014)

4.3.2.2. Execução da auditoria ao processo de gestão do parque de viaturas do Estado

A fase de execução ocorreu para a primeira entidade no período de 13 a 17 de outubro e para a segunda entidade de 17 a 28 de novembro.

4.3.2.2.1. Procedimentos executados antes da visita às instalações das entidades

Durante esta fase foi dada oportunidade à estagiária de cooperar na análise dos documentos referentes às viaturas apresentados na tabela *infra*:

Tabela 4.23 - Documentos para análise

– Boletins de serviço das viaturas, para se verificar se estes estavam a ser preenchidos de forma correta, com todos os dados considerados pertinentes e estabelecidos por lei;
– Mapas de controlo mensal dos gastos afetos às viaturas;
– Regulamentos de uso de viaturas, para a verificação do seu cumprimento por partes das entidades;
– Dados disponibilizados na plataforma da eSPap;
– Inventários das frotas para a verificação da sua atualização e dos processos de aquisição e abates efetuados, com respeito aos quantitativos de veículos a abater por cada aquisição efetuada.

Fonte: Elaboração própria, adaptado dos documentos recebidos das entidades (2014)

Os requisitos em causa na conferência incidiram ainda sobre a verificação do envio mensal da informação de gestão, referente:

- às manutenções e reparações, à substituição de pneus;
- aos sinistros;
- ao consumo de combustível, quilómetros percorridos, portagens e via verde;
- à atribuições dos cartões de combustível associados a cada veículo;
- e à forma de distribuição do número total de veículos afetos aos serviços gerais, de acordo com as suas necessidades de transporte normais e rotineiras.

A estagiária participou no processo na análise aos documentos, para verificação de quais os métodos administrativos adotados, relativamente à aquisição e abate dos veículos, assim como sobre os dados relatados, nos respetivos regulamentos internos - os RUV.

Com a equipa, a estagiária ainda se debruçou sobre os métodos adotados pelas entidades no processo de gestão dos seus PVE, a fim de se verificar se estes estavam a ser efetuados de forma correta e de acordo com o estabelecido na lei.

Os requisitos conferidos incidiram ainda sobre:

Tabela 4.24 - Requisitos da análise

– A verificação do envio mensal da informação de gestão, referente: <ul style="list-style-type: none"> • às manutenções e reparações, à substituição de pneus; • aos sinistros; • ao consumo de combustível, quilómetros percorridos, portagens e via verde.
– Nas atribuições dos cartões de combustível associados, a cada veículo;
– E na forma de distribuição do número total de veículos afetos aos serviços gerais, de acordo com as suas necessidades de transporte normais e rotineiras.

Fonte: Elaboração própria, adaptado dos documentos recebidos das entidades (2014)

Com esta análise pretendia-se obter informação acerca da gestão do PVE para posterior confrontação, para se verificar se eram considerados os princípios de gestão do PVE, de acordo com o disposto no art.º 3, do DL n.º 170/2008, no referente a princípios da onerosidade da afetação de veículos, da responsabilidade das entidades utilizadoras, bem como do controlo da despesa orçamental.

4.3.2.2.2. Visita

Durante o tempo em que a equipa esteve nas instalações das entidades, para além de prosseguir com os seus trabalhos, esta ainda solicitou, para análise, os processos conduzidos pelas entidades relativos à aquisição e ao abate de viaturas, e à faturação referente a portagens e combustível para os meses de maio a julho de 2014 para a primeira entidade, e julho e setembro de 2014, para a segunda entidade.

Efetuaram-se ainda averiguações:

- aos inventários das frotas para a verificação da sua atualização e dos processos de aquisição e abates efetuados, com respeito aos quantitativos de veículos a abater por cada aquisição efetuada;
- aos boletins de serviço das viaturas, para se verificar se estes estavam a ser preenchidos de forma correta, com todos os dados considerados pertinentes e estabelecidos por lei;
- aos dados disponibilizados na plataforma da eSPap:
 - mensalmente para comparação com os dados anteriormente fornecidos pelas entidades referentes a manutenções, reparações, sinistros, combustíveis, quilómetros, e portagens;
 - anualmente o PAN de veículos para o ano seguinte;
- às atribuições dos cartões de combustível associados, a cada veículo;
- e ainda à forma de distribuição do número total de veículos afetos aos serviços

gerais, de acordo com as suas necessidades de transporte normais e rotineiras.

Após a análise da informação disponibilizada pelas entidades, a estagiária, em conjunto com a inspetora, elaborou as seguintes tabelas, as quais não estão preenchidas devido ao sigilo:

Tabela 4.25 - Afetação de veículos às entidades

ENTIDADES	N.º VEÍCULOS AFETOS
TOTAL	

Fonte: Elaboração própria, adaptado de documento em *excel* de análise das entidades (2014)

Tabela 4.26 - Veículos afetos às entidades

AFETAÇÃO/USO	VEÍCULOS AFETOS
Representação	0
Uso Pessoal	0
Veículos de Serviços Gerais ⁽¹⁾	0
Veículos Especiais	0
TOTAL	0

Fonte: Elaboração própria, adaptado de documento em *excel* de análise das entidades (2014)

Tabela 4.27 - Gastos mensais no último triénio

Valores em euros

	2011	2012	2013	TOTAL
COMBUSTÍVEIS				
MANUTENÇÃO				
PORTAGENS				
SEGUROS				
LOCAÇÃO				
TOTAL				

Fonte: Elaboração própria, adaptado de documento em *excel* de análise das entidades (2014)

Dos riscos identificados auditoria, tanto pela equipa de auditoria como pelos diretores de cada departamento, em conformidade com a taxonomia em vigor na IGDN, são de destacar os seguintes:

Tabela 4.28 - Riscos identificados por categoria

Riscos Estratégicos	– Risco de imagem.
Risco de Operacionais	– Risco de perdas financeiras;
	– Risco de aumento dos custos organizativos;
	– Risco de responsabilidade civil, criminal, financeira.
Riscos de Reporting	– Risco de integridade e segurança da informação;
Risco de Compliance	– Risco legal;
	– Risco regulamentar.

Fonte: Elaboração própria, adaptado do relatório de auditoria às entidades (2014)

4.3.2.3. Execução da auditoria ao processo de contratação e realização da despesa por via do fundo de maneo

Nesta fase, a visita à entidade decorreu no período de 30 de outubro a 04 de novembro.

4.3.2.3.1. Procedimentos executados antes da visita às instalações da entidade

Na auditoria efetuada ao processo de contratação e realização da despesa por via do FM, foi feita a verificação:

- das regras e dos prazos para constituição do FM;
- dos respetivos responsáveis;
- da competência para a realização e pagamento das despesas em conta de FM,
- da sua reconstituição de acordo com as respetivas necessidades;
- e da liquidação do FM até à data anualmente fixada.

Os trabalhos de análise incidiram sobre os procedimentos da entidade, desde o início do ano, na constituição do FM e na manifestação da necessidade até ao processo final, no pagamento e na liquidação do FM no final do ano.

Nesta fase a estagiária teve a oportunidade de participar, conjuntamente com o inspetor, na análise aos documentos da entidade. Assim sendo, o exame incidiu sobre:

- os documentos disponibilizados e solicitados;
- o regulamento interno referente ao FM;
- o orçamento aquando da data da constituição do FM;
- a documentação relativa à constituição do FM;
- as despesas pagas por rubricas por via do FM;
- a documentação referente à transferência de verbas entre rubricas;

- a liquidação do FM;
- as autorizações dadas, para verificação do cumprimento ou não do estabelecido em lei, ou seja, se estavam autorizados pela pessoa competente e nomeada para o efeito.

Com esta análise pretendia-se verificar se todo o processo, desde a constituição, autorização, pagamento e liquidação:

- foi feito de forma correta;
- foi autorizado por quem de direito - a um nível adequado ;
- e se foi autorizada a criação e a transferência de verbas entre rubricas no âmbito do FM, de modo a possibilitar a realização de despesas em rubricas não inicialmente previstas na sua constituição.

4.3.2.3.2. Visita

Durante o tempo em que a equipa esteve na entidade, para além da análise à documentação já obtida, foram ainda solicitados para análise os pedidos de autorização de pagamentos referentes aos meses de janeiro, fevereiro e novembro, e respetivos documentos de despesa associados.

Com a análise à documentação solicitada e obtida por parte da entidade foram elaborados mapas em *excel* referentes à constituição do FM e às despesas pagas pelo FM por classificação económica, os quais não estão preenchidas devido ao sigilo:

Tabela 4.29 - Constituição do FM

VALORES EM
EUROS

CLASSIFICAÇÃO ECONÓMICA		DOTAÇÃO DISPONÍVEL	DUODÉCIMO	FUNDO DE MANEIO
CÓDIGO	DESIGNAÇÃO			
02.01.04	Limpeza e higiene			
02.01.08	Material de escritório			
02.01.21	Outros bens			
02.02.01	Encargos das instalações			
02.02.09.FO.00	Comunicações-outros			
02.02.10	Transportes			
02.02.20	Outros trabalhos especializados			
02.02.25	Outros serviços			
TOTAL				

Fonte: Elaboração própria, adaptado de documento em *excel* de análise da entidade (2014)

Tabela 4.30 - Despesas pagas pelo FM

Valores em euros

CLASSIFICAÇÃO ECONÓMICA		DESPESA EFETIVA
CÓDIGO	DESIGNAÇÃO	
02.01.02	Combustíveis e lubrificantes	
02.01.04	Limpeza e higiene	
02.01.08	Material de escritório	
02.01.15	Prémios, condecorações e ofertas	
02.01.21	Outros bens	
02.02.03	Conservação de bens	
02.02.09.FO.00	Comunicações-outros	
02.02.10	Transportes	
02.02.11	Representação dos serviços	
02.02.15.BO.00	Formação-outros	
02.02.20	Outros trabalhos especializados	
02.02.21	Utilização de infraestruturas de transportes	
02.02.25	Outros serviços	
TOTAL		

Fonte: Elaboração própria, adaptado de documento em *excel* de análise da entidade (2014)

Os riscos levantados pela equipa de auditoria e por cada diretor, de acordo com o tipo e significância dos riscos por atividades críticas/pontos de controlo, assim como o seu nível de probabilidade de ocorrência e impacto esperado, são os seguintes, em conformidade com a taxonomia em vigor na IGDN:

Tabela 4.31 - Riscos identificados por categoria

Risco de Operacionais	– Risco de responsabilidade civil, criminal, financeira.
Risco de Compliance	– Risco de regularidade financeira.

Fonte: Elaboração própria, adaptado do relatório de auditoria à entidade (2014)

4.3.3. Relato

Nesta fase foram ainda promovidas reuniões pelas equipas de auditoria, nas quais estagiária teve a oportunidade de participar na discussão das observações já realizadas, bem como nas questões já resolvidas ou ainda por resolver e teve, também, a possibilidade de participar na elaboração dos projetos relatório de auditoria.

Os diferentes chefes de equipa, em conjunto com os restantes elementos das mesmas, elaboraram o projeto de relatório e submeteram-no à decisão do dirigente máximo do serviço de inspeção, para que este fosse posteriormente enviado para homologação ao ministro da tutela.

O projeto relatório de cada auditoria foi elaborado de acordo com o padronizado no manual de procedimentos do processo de auditoria e inspeção da IGDN.

Em cada projeto relatório foi relatado o contexto organizacional da entidade, foram identificados os riscos do processo e foi feita a respetiva avaliação global, onde se insere a matriz de risco.

Na continuação da elaboração dos projetos relatório, foi realizada a descrição dos riscos mais significativos, ou seja, aqueles que se encontravam acima do NA, ou os que se encontravam abaixo deste nível, devido à elevada sensibilidade à variação dos fatores de risco.

Tendo por base os testes de auditoria realizados, através da análise à fiabilidade do SCI, apoiada no questionário de controlo interno e nos testes de controlo e substantivos, obtiveram-se informações relativas aos pontos fortes e fracos encontrados.

Face aos pontos considerados insuficientes foi elencado um conjunto de recomendações, consubstanciadas em medidas de controlo, a serem aplicadas pelas entidades, com o objetivo de ajudar a mitigar os riscos observados e a reduzir as tarefas consideradas inúteis ao processo.

A estagiária participou na elaboração dos projetos relatório das entidades em conjunto com o inspetor, tendo ajudado a efetuar o enquadramento organizacional da entidade, através da análise ao seu contexto legal, e na elaboração da sua estrutura orgânica.

Contribuiu ainda para o enquadramento legal do processo auditado, tendo em conta o vasto conjunto de diplomas legais existentes, onde foram destacados os considerados mais pertinentes para o processo, e ainda as respetivas normas existentes.

Realizou-se ainda o enquadramento dos respetivos processos auditados por entidade, descrevendo as suas obrigações e competências, e consolidou-se a informação constante nos mapas *excel* elaborados, de modo a que estes fossem introduzidos nos relatórios.

A estagiária teve ainda a oportunidade de participar com sugestões na restante elaboração dos projetos relatório, e na avaliação e descrição dos riscos que estava a ser efetuado pelo chefe de equipa

Como anexos aos relatórios temos os fluxogramas dos processos auditados, os mapas detalhe e os mapas de risco, já validados pela entidade auditada.

Cada um dos projetos relatório contempla ainda o sumário executivo, o ponto do exercício ao contraditório, as conclusões e o anexo do contraditório. No entanto estes pontos só foram preenchidos após decorrido o exercício do direito ao contraditório em relatório final.

O envio dos projetos relatório para contraditório visou obter a validação por parte da entidade auditada.

Esta fase decorreu nos períodos a seguir apresentados na tabela *infra*:

Tabela 4.32 - Período execução do relato

TIPO DE AUDITORIA	PERÍODO DE REALIZAÇÃO DO RELATO (2014)
Auditoria ao processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes	30 de maio a 05 de junho
Auditoria ao processo de gestão do parque de viaturas do Estado (efetuado a duas organizações)	20 a 24 de outubro e 24 a 28 de novembro
Auditoria ao processo de contratação e realização da despesa por via do FM	07 a 18 de novembro

Fonte: Elaboração Própria

De seguida serão apresentadas algumas das conclusões levantadas pela auditoria, não sendo descritas na sua totalidade devido ao sigilo.

4.3.3.1. Avaliação global processamento e pagamento de remunerações certas e permanentes

Das observações efetuadas, a opinião por parte dos inspetores foi de que o processo é eficaz, na medida em que, mesmo com as dificuldades levantadas pela entidade, esta consegue cumprir com os objetivos de auditoria e que os seus procedimentos de controlo interno estabelecidos tendem a mitigar os riscos do processo.

Todavia existe espaço para melhorias, designadamente para assegurar um melhor controlo e segurança nas atividades críticas e nos pontos de controlo relativos ao

pagamento das remunerações, de forma a evitar futuros constrangimentos relacionados com o processamento dos vencimentos.

4.3.3.2. Avaliação global ao processo de gestão do parque de viaturas do Estado

Das observações efetuadas, a opinião por parte dos inspetores foi de que o processo de gestão do PVE, em ambas as organizações, denota algumas necessidades de melhoria, no que concerne ao processo de gestão e de controlo do PVE.

Foram ainda descritos os aspetos positivos e os riscos associados às atividades/pontos de controlo, tendo sido apresentadas no respetivo relatório algumas propostas de medidas adequadas para controlo dos riscos identificados.

4.3.3.3. Avaliação global ao processo de contratação e realização da despesa por via do fundo de maneo

A opinião por parte dos inspetores, é de que o processo auditado resulta numa apreciação global positiva, tendo em conta que o processo de constituição, reconstituição e liquidação (extinção) do FM, era cumprido de acordo com o estabelecido nas disposições legais.

4.3.4. Conclusões das auditorias

Com base nas auditorias efetuadas, na documentação obtida, nas respostas dadas aos questionários, e na prova adquirida durante as fases de planeamento e de execução, procedeu-se à elaboração das conclusões e em casos particulares algumas recomendações de melhoria.

A apreciação foi de uma forma geral positiva, no entanto é evidente a necessidade de melhoria e de implementação de alguns mecanismos de controlo por parte das entidades auditadas, de modo a reduzir e a evitar alguns dos riscos identificados.

Os resultados das auditorias permitiram concluir, de uma forma global, que as entidades auditadas cumprem com os requisitos legais e com o SCI a que estão obrigadas, dentro de um certo grau de aceitabilidade.

Quanto à identificação e avaliação dos principais riscos dos processos auditados concluiu-se que os mesmos são conhecidos e supervisionados, a um nível adequado,

de forma a minimizar com uma certa razoabilidade a ocorrência de efeitos negativos para as instituições.

Alguns desses riscos estão identificados nos PGRCIC. Todavia não estão ainda formalizados em documentos internos aprovados e comunicados aos seus interessados.

Não obstante, para alguns dos riscos identificados no âmbito dos processos auditados, foram apresentadas algumas melhorias de recomendação relacionadas com a implementação em curso de alguns controlos internos para os riscos existentes.

Constatou-se que apenas uma das entidades não tem manuais de controlo e de boas práticas formalizados, apesar de, de facto, se aplicarem e de forma satisfatória.

Neste caso foi dado conhecimento de que estes deveriam continuar a efetuar os mesmos procedimentos, em relação aos processos em causa e foi feita a recomendação de elaboração dos manuais de controlo e de gestão do risco, relacionados com a gestão dos ativos e das transações mais relevantes.

Dos normativos existentes, constatou-se que se encontravam descritos os circuitos obrigatórios dos documentos, os procedimentos necessários a serem desenvolvidos pelos departamentos e a identificação dos respetivos responsáveis funcionais.

Verificou-se que existia, em algumas das entidades, o registo oportuno da informação necessária, nos documentos e livros apropriados e na data em que ocorreram, de acordo com o estabelecido legalmente. Na identidade onde foi identificada esta fragilidade foi recomendada a implementação desta boa prática, para cumprimento do estipulado em lei, e para um maior controlo dos seus movimentos e custos.

Foi ainda possível aferir nas entidades auditadas a existência de uma adequada segregação de funções, como por exemplo, a separação entre o processamento, a autorização de pagamento e o respetivo pagamento.

Numa das entidades, devido à escassez de recursos humanos, constatou-se a não existência de um sistema de rotação de funções entre os colaboradores intervenientes no processamento de vencimentos.

As auditorias permitiram ainda concluir que a gestão de risco implementada pelas instituições permite, com razoável confiança, minimizar as eventuais perdas, devido a incumprimentos legais e normativos, más práticas na utilização dos recursos e na preparação da informação e do seu sistema de informação.

Em resumo, considerou-se que as entidades encontram-se a realizar os seus controlos de forma correta, garantindo com razoável segurança:

- o cumprimento de normas e leis aplicáveis;
- a salvaguarda física dos ativos;
- a preparação de informação para a gestão e para o relato externo fiável;
- que os seus sistemas de informação são fiáveis;
- que existe controlo sobre as aplicações informáticas;
- a existência de preocupação com a segregação de funções;
- a existência de procedimentos de controlo para prevenção de possíveis irregularidades;
- a salvaguarda do património.

Tendo em conta o que foi observado e relatado, ainda é possível concluir que as entidades conseguem ir ao encontro da reestruturação estabelecida pelo Estado, no sentido de efetivar a poupança, através da economia, eficiência e eficácia dos dinheiros públicos.

CONCLUSÃO

Para realização do estágio foram estabelecidos dois objetivos gerais. O primeiro consistiu em dar continuidade à formação académica e profissional da estagiária e à sua execução em ambiente real, de modo a permitir o desenvolvimento e o enriquecimento dos conhecimentos obtidos, relacionados com as técnicas e métodos necessários ao desempenho da atividade de auditoria, a serem aplicados num futuro próximo, dentro da instituição onde a mesma está inserida - quadros do Exército Português.

O segundo objetivo, relacionado com a elaboração do presente trabalho escrito, visou apresentar as principais atividades desenvolvidas durante o estágio e as conclusões obtidas, nas quatro auditorias em que a estagiária teve oportunidade de participar em diferentes entidades, bem como as principais competências profissionais e pessoais adquiridas.

Tendo em conta os objetivos estabelecidos a estagiária pode considerar que estes foram concretizados, tendo contribuído para o seu alcance a sua participação nas quatro auditorias das equipas de auditoria da IGDN.

A IGDN, que se encontra inserida no âmbito do SCI da Administração Financeira do Estado, adotou a metodologia de gestão de risco do COSO II para as suas auditorias.

Esta metodologia, conforme já referido no presente trabalho ponto 1.2.4.3 é encarada como sendo de difícil implementação. O manual emanado pelo COSO é considerado ambíguo e demasiado teórico, com falta de exemplos que ajudem e orientem as organizações.

As organizações deparam-se com outras dificuldades, aquando da sua tentativa de implementação, levando a que estas acabem por desistir, tais como a falta de capacidade para definição da sua estratégia e objetivos, dificuldade na determinação dos riscos operacionais e estratégicos, e entender, categorizar e gerir os riscos.

No caso da administração pública a sua implementação é ainda mais complexa e demorada, o que se deve à quantidade de legislação existente, ao seu processamento contabilístico utilizado e às limitações referidas no ponto 1.2.4.3 do presente trabalho.

Devido a todos estes fatores, a IGDN ao ser pioneira na sua implementação (conforme referido no seu Plano Estratégico da IGDN - Triénio 2013 -2015) e de momento única em relação a todas as restantes inspeções setoriais é considerada inovadora. A capacidade de levantamento da sua estratégia e objetivos, de estabelecer os riscos e de classifica-los por categoria, e de estabelecer a sua aplicação nas auditorias, sem ter outra entidade dentro do Setor Estado que pudesse servir de orientadora na sua implementação, é de destacar e merecedor de ser relevado.

Em relação às auditorias nas quais a estagiária participou, estas tornaram-se desafiadoras, primeiro porque não esta não tinha a noção da utilização da metodologia de gestão do risco por parte da IGDN e segundo devido à necessidade de aprofundar o seu estudo.

Foi ainda necessário compreender o enquadramento da IGDN - no SCI da Administração Financeira do Estado, ao nível setorial e suas funções neste âmbito -, e perceber o processo e as fases de auditoria instituídas, estudando o seu manual de auditoria.

As auditorias permitiram *in loco* perceber as dificuldades da sua realização, desde a necessidade de levantamento de toda a informação relevante e necessária acerca da entidade e à análise da sua documentação. Na elaboração do fluxograma do processo, do levantamento dos riscos, e respetivo mapeamento. As práticas e técnicas utilizadas, inerentes ao processo de realização de uma auditoria e por fim na transição de toda esta informação obtida para o relatório de auditoria.

Esta metodologia poderá ser adotada e implementada por parte Exército Português ao nível das suas áreas logísticas e financeiras. Ao ser inserida no seu controlo interno irá contribuir para identificar os eventos ou fatores afetos aos riscos, reduzindo os efeitos de eventuais problemas que possam surgir, e garantindo que as suas operações sejam executadas de acordo com as melhores práticas e no cumprimento das regras.

Com os conhecimentos obtidos a estagiária espera poder contribuir para a implementação de boas práticas de gestão de risco na entidade onde se encontra a desempenhar funções, na Repartição de Auditoria da Direção de Finanças do Exército Português.

CONCLUSÃO

A realização do estágio permitiu à estagiária atingir os seus objetivos de forma satisfatória, através do enquadramento dos conhecimentos adquiridos ao longo de todo o percurso académico, da obtenção de saberes sobre diversas áreas e do contacto com diferentes realidades.

BIBLIOGRAFIA

Almeida, B. J. M., 2014. *Manual de Auditoria Financeira - uma análise integrada baseada no risco*. Lisboa: Escolar Editora.

Beasley, M. S., Branson, B. C. & Hancock, B. V., 2010. *COSO's 2010 Report on ERM. Current State of Enterprise Risk Oversight and Market Perceptions of COSO's ERM Framework*. Durham: COSO. December. [Consult. 01 set. 2015]. Disponível em <http://www.coso.org/documents/COSOSurveyReportFULL-Web-R6FINALforWEBPOSTING111710.pdf>.

Beja, R., 2004. *Risk Management - Gestão, Relato e Auditoria dos Riscos do Negócio*. Lisboa: Áreas Editora, S.A.

Benbasat, I., Goldstein, K. D. & Mead, M., 1987. *The case Research Strategy in Studies of Information Systems*. MIS Quarterly. September. [Consult. 20 ago., 2015]. Disponível em https://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCEQFjAAahUKEwjemLfUr-flAhWLtBoKHQ_TCKY&url=https%3A%2F%2Fwiki.bath.ac.uk%2Fdownload%2Fattachments%2F26150466%2FBenbasat87-CaseResearch.pdf&usg=AFQCNFjgLpL0-dww0u53J3xsRf0BeeYdtQ&sig2=3aizjl2hOf-dDqOIFPLPmQ&bvm=bv.106130839,d.ZWU.

Bharathy, G. k. & McShane, M. K., 2014. *Applying a systems model to Enterprise Risk Management*. Engineering Management Journal. December. [Consult. 09 set., 2015]. Disponível em jaf.sagepub.com at b-on.

Bowling, D. M. & Rieger, L., 2005. Success Factors for Implementing Enterprise Risk Management. Bank accounting & Finance. April-May. [Consult. 10 mai., 2015]. Disponível em jaf.sagepub.com at b-on.

Bromiley, P., McShane, M., Nair, A. & Rustambekov, E., 2014. *Enterprise Risk Management: Review, critique, and Research directions*. Elsevier, Long Range Planning. July. [Consult. 09 set., 2015]. Disponível em jaf.sagepub.com at b-on.

Calado, A. C., Santos, P. G. d. & Melo, T. J. d., 2013. *Gestão Orçamental & Contabilidade Pública*. Cacém: atf-edicoes.pt.

Castanheira, N. & Rodrigues, L. L., 2006. Gestão de Risco - da abordagem tradicional à gestão de risco empresarial (ERM). Revisores&Empresas. Julho/Setembro. [Consult. 04 nov., 2014]. Disponível em http://www.oroc.pt/fotos/editor2/R34_Pag_58-61_Gestao.pdf.

Conselho Coordenador, 2000. Livro Branco do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado. Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira Estado - Programa de acção 1999/2000. Lisboa: Conselho Coordenador.

Conselho Coordenador, 2004. *Manual de Auditoria (Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado)*. Lisboa: Conselho Coordenador.

Cormican, K., 2014. *Integrated Enterprise Risk Management: From Process to Best Practice*. Modern Economy - Scientific Research. April. [Consult. 10 mai., 2015]. Disponível em jaf.sagepub.com at b-on.

COSO, 2004 b. *Enterprise Risk Management - Integrated Framework Application Techniques*. Durham: AICPA. September. [Consult. 16 fev., 2015]. Disponível em <http://www.macs.hw.ac.uk/~andrewc/erm2/reading/ERM%20-%20COSO%20Application%20Techniques.pdf>.

COSO, 2004. *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*. Durham: AICPA. September.

COSO, 2012. *Risk Assessment in Practice*. Durham: AICPA. October. [Consult. 04 abr., 2015]. Disponível em <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Governance-Risk-Compliance/dttl-grc-riskassessmentinpractice.pdf>.

COSO, 2013. *Internal Control – Integrated Framework (Executive Summary Framework)*. Durham: AICPA. May. [Consult. 15 abr., 2015]. Disponível em https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf.

Costa, A. C. & Friza, B., 2000. *Normas de Auditoria da INTOSAI*. Lisboa: IGF.

Costa, A. F. d., Pereira, J. M. & Blanco, S. R., 2006. *Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública*. Revista de Estudos Politécnicos, Vol. III, nº 5/6, pp. 201-225. [Consult. 06 set., 2014]. Disponível em <http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/pdf/tek/n5-6/3n5-6a10.pdf>.

Costa, C. B. d., 2014. *Auditoria Financeira - Teoria e Prática*. 10 ed. Lisboa: Rei dos Livros.

Decreto - Lei n.º 262/86, de 02 de setembro, DR, I Série, n.º 201, pp. 2293 - 2385, *Código das Sociedades Comerciais*.

Decreto-Lei n.º 353/89, de 16 de outubro, DR, I Série, n.º 238, pp. 4516 - 4527, *Natureza, âmbito e atribuições à IGF*.

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, DR, I Série A, n.º 172, pp. 3502 - 3509, *Regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Pública*.

Decreto-Lei n.º 99/94, de 19 de abril, DR, I Série A, n.º 91, pp. 1844 - 1851, *Define a estrutura orgânica relativa à gestão, acompanhamento, avaliação e controlo da execução do Quadro Comunitário de Apoio*.

Decreto-Lei n.º 166/1998, de 25 de junho, DR, I Série A, n.º 144, pp. 2814-2816, *Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado*.

Decreto-Lei n.º 170/2008, de 26 de agosto, DR, I Série, n.º 164, pp. 5953 - 5957, *Estabelece o regime jurídico do PVE*.

Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, DR, I Série, n.º 191, pp. 5988 - 6002, *Define o Sector Público Empresarial e Empresas Públicas*.

Decreto-Lei n.º 183/2014, de 29 de dezembro, DR, I Série, n.º 250, pp. 6375 - 6382, *Missão e atribuições do MDN*.

Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de novembro, DR, I Série B, n.º 264, pp. 7947 - 7949, *Disciplina operativa do SCI da Administração Financeira do Estado e o modo de funcionamento do Conselho Coordenador*.

Decreto Regulamentar n.º 9/2015, de 31 de julho, DR, I Série, n.º 148, pp. 5198 - 5200, *Aprova a orgânica da IGDN*.

Despacho n.º 15390/2013, de 26 de novembro, DR, II Série, n.º 229, pp. 34544 - 34545, *Cria as unidades orgânicas flexíveis e as equipas multidisciplinares da IGDN*.

Direção Geral do Orçamento, 2015. *Relatório do Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno - Conta Geral do estado - Ano 2014*. Lisboa: Ministério das Finanças. [Consult. 02 jul., 2015]. Disponível em http://www.dgo.pt/politicaorcamental/ContaGeraldoEstado/2014/CGE_2014_vol1tomo02.pdf.

FERMA, 2002. Norma de Gestão de Riscos. *Federation of European Risk Management Associations*. Brussels: Ferma. [Consult. 19 out., 2014]. Disponível em <http://www.ferma.eu/app/uploads/2011/11/a-risk-management-standard-portuguese-version.pdf>.

Franco, A. d. S., 1993. O controlo da Administração Pública em Portugal. *Tribunal de Contas*, Novembro.

Franco, A. L. d. S., 1996. *Finanças Públicas e Direito Financeiro - Volume I*. 4ª ed. Coimbra: Almedina.

Goldenberg, M., 2004. *A arte de pesquisar - Como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais*. 8ª ed. Rio de Janeiro - São Paulo: Editora Record.

Gonçalves, A., 2008. *A Evolução das Metodologias de Auditoria*. Revisores e Auditores, pp. 24-34. Jul/Set. [Consult. 10 mai., 2015]. Disponível em http://www.gq-sroc.pt/wp-content/uploads/2015/02/metodologias_auditoria.pdf.

Hernández, A. M. L., 2013. *Normas Profissionais de la Intosai-directrices de auditoria. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos*. Auditoria Pública nº 61, pp. 9-24. [Consult. 01 out., 2014]. Disponível em <http://www.auditoriapublica.com/hemeroteca/Pag%209-24%20N%C2%BA%2061.pdf>.

IIA & RIMS, 2012. *Risk Management and Internal Audit: Forging a collaborative alliance*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors (IIA) & The Risk and Insurance Management Society (RIMS). [Consult. 15 jan., 2015]. Disponível em <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/RIMS%20and%20The%20IIA%20Executive%20Report%20Forging%20a%20Collaborative%20Alliance.pdf>.

IGDN, 2011. *SIMPOC - Sistema de Monitorização de Projectos e de Organização do Conhecimento - Sistema de Informação de Gestão Estratégica da IGDN (SIGE)*. Lisboa: IGDN.

IGDN, 2013. *Manual de procedimentos do processo de auditoria e inspecção da IGDN*. 2ª ed. Lisboa: IGDN.

IGDN, 2013 b. *Plano Anual de Actividades 2014*. Lisboa: IGDN.

IGDN, 2014. *Plano Estratégico IGDN - Triénio 2013-2015*, Lisboa: IGDN.

IIA, 2009. *The role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management.* The Institute of Internal Auditors. January. [Consult. 06 nov., 2014]. Disponível em <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>.

INTOSAI, 2004. *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.* Austria: INTOSAI. [Consult. 24 out., 2014]. Disponível em http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf.

INTOSAI, 2005. *Código de Ética e Normas de Auditoria.* Austria: INTOSAI.

Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro, DR, I Série, n.º 43, pp. 685 - 687, *Lei Base da Contabilidade Pública.*

Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, DR, I Série A, n.º 196, pp. 4401 - 4424, *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.*

Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, DR, I Série A, n.º 192, pp. 5352 - 5369, *Lei de Enquadramento Orçamental.*

Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, DR, I Série, n.º 37, pp. 826 - 828, *Lei dos compromissos e pagamentos em atraso das Entidades Públicas.*

Lundqvist, S. A., 2014. *An exploratory study of Enterprise Risk Management: Pillars of ERM.* Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 29 (3), pp. 393-429. [Consult. 09 set., 2015]. Disponível em jaf.sagepub.com at b-on.

Marçal, N. & Marques, F. L., 2011. *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público.* 1ª ed. Lisboa: Sílabo.

Marques, M. d. C. d. C. & Almeida, J. J. M. d., 2004. *Auditoria no Sector Público: um instrumento para a melhoria da gestão pública.* Revista de contabilidade e Finanças nº 35, pp. 84-95. Maio/Agosto. [Consult. 22 set., 2014]. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n35/v15n35a07.pdf>.

Moreno, C., 2006. *Gestão, Controlo e Auditoria dos dinheiros públicos.* 3ª ed. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.

Oliveira, J., 2011. *Modelo Integrado para uma gestão eficiente e controlo do risco - Risk Management e Controlo Interno.* Lisboa: Vida Económica.

Paape, L. & Speklé, R. F., 2015. *The adoption and design of Enterprise Risk Management Practices: An Empirical Study.* European Accounting Review, Vol. 21, nº 3, pp. 533-564. September. [Consult. 09 set., 2015]. Disponível em jaf.sagepub.com at b-on.

Portaria n.º 87/2012, de 30 de março, DR, I Série, n.º 65, pp. 1537 - 1538, *Estrutura nuclear da IGDN.*

Portaria n.º 382/2009, de 12 de março, DR, II Série, n.º 50, p. 9496, *Veículos apreendidos ou declarados perdidos ou abandonados a favor do estado.*

Prodanov, C. C. & Freitas, E. C. d., 2013. *Metodologia do Trabalho Científico.* 2ª ed. Novo Hamburgo - Rio Grande do Sul - Brasil: Universidade Feevale.

Resolução n.º 3/98, de 4 de junho, DR, II Série, n.º 139, pp. 8398 - 8399. *Regulamento da 2ª Secção do Tribunal de Contas.*

Sanchez, I. M. G., 2007. *La nueva gestion publica: evolution e tendencias*. Instituto de Estudos Fiscales, pp. 37 - 64. Mayo. [Consult. 09 jul., 2015]. Disponível em http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/47_garciasanchez.pdf

Tribunal Contas, 2009. *O Controlo Interno das entidades públicas e a sua articulação com a actividade das Instituições Superiores de Controlo*. Macau: Tribunal de Contas. [Consultado em 02 out., 2014]. Disponível em http://www.ta.gov.mz/IMG/pdf/Controlo_Interno-2.pdf.

Tribunal de Contas, 1999. *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. I Volume . Lisboa: Tribunal de Contas.

Tribunal de Contas, 2013. *"Auditoria: Desafio e Confiança"*. Lisboa: Tribunal de Contas.[Consult. 25 set., 2014]. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/XICongresso/Guilherme%20Oliveira%20Martins.pdf>.

Tysiac, K., 2012. *Internal Control, Revisited*. *Journal of Accountancy*. March. [Consult. 09 set., 2015]. Disponível em jaf.sagepub.com at b-on.

Yin, R. K., 2015. *Estudo de Caso - Planejamento e Métodos*. 5ª ed. Porto Alegre: Bookman.

ANEXOS

SIGLAS ANEXOS

CI	Controlo Interno
E	Erro máximo aceitável
I	Intervalo de amostragem
LPM	Limite de precisão monetária
LPMC	Limite de precisão monetária corrigido
M	Número máximo de itens a seleccionar
m	População em valor para o período x
n	População em quantidade para o período x
R	Fator de Risco
S	Saldos

ANEXO A - TIPOS DE TESTES EM AUDITORIA

AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA	
Amostragem sobre valores acumulados	<p>A sua aplicação faculta uma margem de superior de segurança, pois considera todos os elementos intervenientes na seleção, a sua aplicação é sobre os valores e não sobre o número de documentos.</p> <p>Nela intervêm dois elementos, o limite de precisão monetária (LPM) e a classificação atribuída ao controlo interno.</p> <p>O LPM corresponde a uma margem de erro ao menor de 5% do Resultado Líquido do exercício obtido, de 0,5% do total dos Proveitos obtidos no Exercício, de 0,5% do total dos custos obtidos no exercício e 75 vezes ao salário mínimo nacional.</p> <p>Ao CI é atribuída uma avaliação de 1 para bom, 2 para regular e 3 para deficiente.</p> <p>A conjugação de estes dois valores permite a obtenção do limite de precisão monetária corrigido (LPMC) de acordo com a seguinte fórmula:</p> $LPCM = LPM \times CI$ <p>Após a sua determinação é selecionado uma tabela de números aleatórios, referentes aos documentos cujo total seja igual ou inferior ao LPMC, posteriormente será inserido um LPMC negativo e adicionado os valores dos documentos, até que se atinja o valor positivo, que indicará o documento a ser analisado. Este processo de dedução do LPMC será repetitivo para a seleção de mais amostras.</p>
Amostragem por unidades monetárias (MUST)	<p>Este método é efetuado através do cálculo prévio do intervalo de amostragem (I) e que é efetuado através das seguintes fórmulas:</p> $I = E/R \text{ e } I = S/M$ <p>Para a primeira é necessário definir qual o erro máximo aceitável (E) e determinar o fator de risco (R), que pode tomar valores 1 se reduzido, 2 se normal e 3 se elevado. Já para a segunda fórmula, é necessário definir o número máximo de itens a selecionar (M) tendo em conta o total dos saldos (S).</p> <p>Posteriormente será necessário obter uma listagem, de onde se obterá a amostra e escolher um valor aleatório entre zero e I. Procede-se ao somatório do valor escolhido conjuntamente com os valores dos documentos da listagem, para obtenção de valores acumulados, a este valor é deduzido o valor da primeira parcela, a selecionada aleatoriamente verificando-se se o seu valor acumulado coincide com o valor global do documento selecionado, para extração da amostra.</p> <p>Obter uma listagem de múltiplos I sendo o ultimo aquele que ultrapassar o valor total dos documentos da listagem escolhidos para extração da amostra e selecionar todos os valores cujo somatório seja maior aos sucessivos múltiplos de I.</p>

AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA (CONTINUAÇÃO)

Amostragem Numérica	<p>Resulta da combinação das duas técnicas anteriores e é determinado através de um intervalo sobre bases estatísticas e, utilizando os dados já trabalhados e obtidos na amostragem sobre valores acumulados, aplicando a seguinte formula:</p> $I = (n(LPM)/m)/CI$ <p>n é a população em quantidade para o período x e m a população em valor para o período x.</p> <p>Após determinação do intervalo é selecionado o primeiro número ao acaso dentro da população estabelecida, a este valor obtido será adicionado o valor do intervalo, o valor obtido é o que será avaliado e assim sucessivamente.</p>
----------------------------	---

Fonte: Elaboração própria adaptado de (Tribunal de Contas, 1999); (Conselho Coordenador, 2004); (Marçal & Marques, 2011); (Costa, 2014)

AMOSTRAGEM NÃO ESTATÍSTICA	
Amostragem em blocos	<p>Consiste na seleção de um determinado período e na análise de toda a documentação referente a esse mesmo período.</p> <p>Este método permite a detecção de erros ou de situações repetitivas uma vez que inclui todas as operações de carácter regular em ciclos contabilísticos. Utilizado em universos de pequena dimensão ou quando o controlo interno seja pouco satisfatório.</p>
Amostragem sistemática	<p>Neste caso é efetuada uma seleção de parcelas referentes a todos os períodos ou processamentos. Para tal é necessário ainda selecionar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a população • o tamanho da amostra • o item de começo de uma tabela de números aleatórios \leq que o do intervalo; • os item da amostra através da sua adição do valor do intervalo ao item de começo e assim sucessivamente. <p>Este tipo de amostragem é mais utilizada quando existe confiança no CI implementado na organização e pode ser aplicado aquando da realização de testes de conformidade.</p> <p>Este método tem a vantagem de permitir reduzir a amostra, de não obrigar a uma estimativa de taxa de erro, de não exigir um grau de satisfação e de permitir ao auditor se este considerar necessário o aumento da amostra.</p>
Amostragem de valores estratificados	<p>Neste caso é estratificada a população em subgrupos para redução do tamanho da amostra e selecionada uma parte da população a partir de um determinado valor.</p> <p>Cada unidade de amostra só pode pertencer a um estrato e o somatório dos valores é uma percentagem considerável dos saldos globais da população sujeita a verificação.</p> <p>Este método pode ser utilizado aquando da realização de testes substantivos.</p>
Amostragem por números aleatórios	<p>Neste método é efetuada a verificação através de números aleatórios obtidos através de computador, ou de uma tabela de números aleatórios.</p> <p>Cada um dos documentos estabelecidos para análise têm a igual probabilidade de serem selecionados.</p>
Amostragem por atributos	<p>Para este tipo de amostragem é verificado a frequência que determinado acontecimento ocorre e quando os dados a obter se podem estabelecer entre sim ou não, certo ou errado.</p> <p>Visa testar a taxa de desvio de um determinado procedimento, que se encontra estabelecido pelas normas de CI e cada acontecimento tem o mesmo peso seja qual for o seu valor monetário.</p> <p>Para sua aplicação o auditor necessita de saber qual o universo da população a ser objeto de amostragem e a dimensão da amostra através da análise à taxa máxima de erro e ao nível de confiança estabelecido.</p>

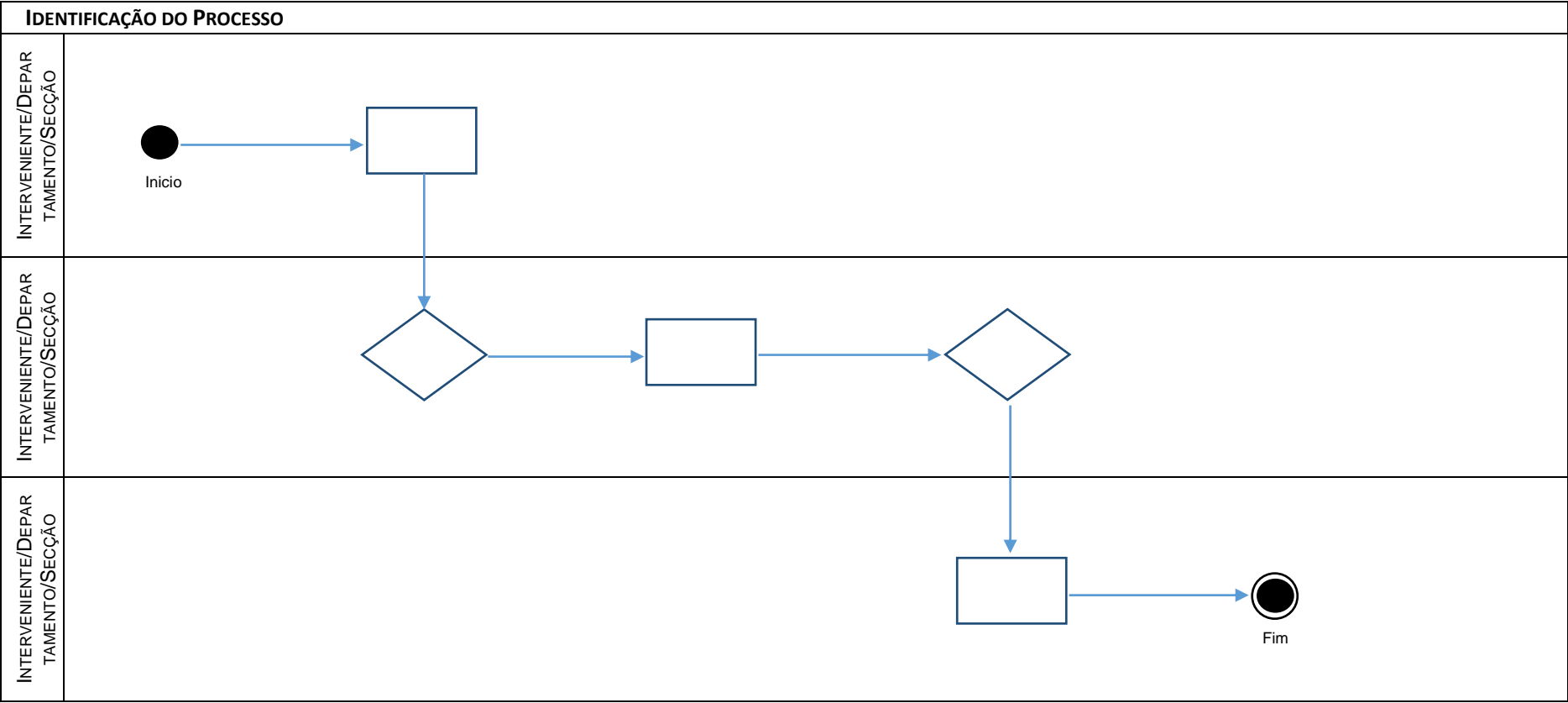
Fonte: Elaboração própria adaptado de (Tribunal de Contas, 1999); (Conselho Coordenador, 2004); (Marçal & Marques, 2011); (Costa, 2014)

ANEXO B - CATEGORIA DE RISCOS ADOTADOS PELA IGDN

TIPO DE RISCO	DESCRIÇÃO
Riscos estratégicos	<ul style="list-style-type: none"> – Risco de continuidade de negócio; – Risco de imagem; – Risco de concorrência; – Risco de avaliação de desempenho; – Risco de liderança; – Risco de comunicação.
Riscos operacionais;	<ul style="list-style-type: none"> – Risco de infraestruturas e equipamentos; – Risco de insuficiência de recursos humanos; – Risco de gestão do conhecimento e aprendizagem organizacional; – Risco financeiro; – Risco de aumento dos custos organizativos; – Risco de responsabilidade civil, criminal, financeira (sancionatória e reintegratória); – Riscos de crédito; – Risco de higiene e segurança no trabalho.
Riscos de reporting;	<ul style="list-style-type: none"> – Risco de integridade e segurança da informação.
Riscos de compliance;	<ul style="list-style-type: none"> – Risco legal; – Risco de regularidade financeira; – Risco regulamentar.
Riscos de corrupção e infrações conexas.	<ul style="list-style-type: none"> – Risco de fraude ou corrupção; – Risco de tráfico de influências; – Risco de peculato; – Risco de suborno; – Risco de abuso de poder; – Risco de conluio.

Fonte: Elaboração própria, adaptado de (IGDN, 2013)

ANEXO C - EXEMPLO FIGURATIVO DE UM FLUXOGRAMA



ANEXO D - SIMBOLOGIA UTILIZADA NA LEGENDA DOS FLUXOGRAMAS

